



**Universidade  
de Aveiro  
2018**

**Instituto Superior de Contabilidade e Administração**

**HUGO MIGUEL OLIVEIRA  
LIMA SANTOS**

**A importância das imobilizações corpóreas  
na posição financeira dos Institutos  
Politécnicos portugueses**





Universidade de  
Aveiro  
2018

Instituto Superior de Contabilidade e Administração

**HUGO MIGUEL  
OLIVEIRA LIMA SANTOS**

**A importância das imobilizações corpóreas  
na posição financeira dos Institutos  
Politécnicos portugueses**

Dissertação apresentada à Universidade de Aveiro para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Contabilidade, ramo Fiscalidade, realizada sob a orientação científica do Professor Doutor Sérgio Nuno da Silva Ravara Almeida Cruz, Professor Adjunto da Universidade de Aveiro.



*“Esforça-te, e tem bom ânimo; não pases, nem te espantes; porque o Senhor, teu Deus, é contigo, por onde quer que andares.”*

Josué 1:9



## **o júri**

Presidente

Professor Doutor João Francisco Carvalho de Sousa  
Professor Adjunto da Universidade de Aveiro

Vogal – Arguente Principal

Professora Doutora Susana Margarida Faustino Jorge  
Professora Auxiliar com Agregação da Universidade de Coimbra

Vogal – Orientador

Professor Doutor Sérgio Nuno da Silva Ravara Almeida Cruz  
Professor Adjunto da Universidade de Aveiro





## **Agradecimentos**

Na realização da dissertação colaboraram vários intervenientes, direta ou indiretamente, pelo que expresso o meu reconhecimento e gratidão.

No entanto, as minhas primeiras palavras de sincero agradecimento vão para o meu orientador, o Professor Doutor Sérgio Cruz, por ter acedido ao desafio de orientar a presente dissertação. Por toda a disponibilidade, apoio e compreensão na sua elaboração, bem como pelas críticas, correções e sugestões, que cooperaram de forma decisiva para o seu desfecho.

Ao Professor Doutor João Sousa pela disponibilidade e por ter conduzido diligentemente a apreciação da minha transferência de matrícula para o Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Aveiro.

À Professora Doutora Paula Santos pela disponibilidade de numa primeira fase, no Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa, ter-me orientado e contribuído com críticas, correções e sugestões, auxiliando o desenvolvimento da tese.

A todos os docentes e colegas que me ajudaram no meu percurso académico.

Ao meu amado pai por muito incentivo, motivação e força que me encorajaram a não baixar os braços.

À minha amada esposa (e filho) que me tem apoiado e vivido os meus altos e baixos como sendo os seus próprios sucessos e infortúnios.

À minha amada família, em especial à minha mãe e aos meus sogros pelo apoio e motivação que me oferecem.

E porque a porta que Deus abre ninguém fecha, dou graças a Deus por ter aberto o coração de todos que me apoiaram.



**palavras-chave**

Imobilizações corpóreas, ativos fixos tangíveis, IES politécnicas, POC-Educação, SNC-AP.

**Resumo**

A presente dissertação, inserida no âmbito do Mestrado em Contabilidade, ministrado no Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro, tem como objetivo principal o estudo da importância das imobilizações corpóreas na posição financeira das instituições de ensino superior (IES) politécnicas portuguesas na vigência do Plano Oficial de Contabilidade Pública para o setor da Educação (POC-Educação).

Para responder ao objetivo indicado, o estudo procura dar resposta a questões relacionadas com a importância das imobilizações corpóreas na estrutura da posição financeira das IES politécnicas e com os ativos e passivos relacionados com subsídios ao investimento. Optou-se pela metodologia qualitativa, suportada por estudo de casos múltiplos, tendo sido analisadas as imobilizações corpóreas nas IES politécnicas com contas anuais disponibilizadas no período entre 2010 e 2015. Considerando o novo referencial contabilístico do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP), foram identificadas e analisadas as principais diferenças no reconhecimento e mensuração dos AFT com a adoção do SNC-AP em relação ao referencial do POC-Educação.

As conclusões permitem confirmar que as imobilizações corpóreas assumem grande importância na estrutura financeira das IES politécnicas, os subsídios ao investimento têm um elevado peso no total das imobilizações corpóreas e os subsídios ao investimento ainda não reconhecidos como rendimentos na estrutura financeira têm um impacto negativo nos valores dos rácios das IES politécnicas; comprova-se, também, o impacto da adoção do SNC-AP na estrutura do balanço das IES e nos principais rácios financeiros de estrutura, decorrente da alteração na contabilização dos subsídios ao investimento (POC-Educação) como transferências sem contraprestação (SNC-AP).



**Keywords**

Tangible fixed assets, Polytechnic HEI, POC-Educação, SNC-AP

**Abstract**

This dissertation, included in the scope of the master degree in Accounting, taught at the Higher Ensigne Institute (HEI) of Accounting and Administration of the Aveiro University, has as its main goal the study of the importance of tangible fixed assets in the financial position of Portuguese Polytechnic Higher Institutions in validity of the Official Plan of Public Accounting for the Education Sector.

In order to meet the mention objective, the study seeks to answer questions related to the importance of tangible fixed assets in the structure of the financial position of the polytechnic HEI and with the assets and liabilities related to investment subsidies. The qualitative methodology was supported by multiple case studies; tangible fixed assets in the polytechnic HEIs with annual accounts available in the period between 2010 and 2015 were analyzed. Considering the new accounting framework of the Accounting Standardization System for Public Administrations (SNC-AP), the main differences in the recognition and measurement of tangible fixed assets, resulting from the adoption of the SNC-AP in relation to the POC-Education referential, were identified and analyzed.

Conclusions confirm that tangible fixed assets have great importance in the financial structure of polytechnic HEIs, that investment subsidies have a high weight on total tangible fixed assets and that investment subsidies awaiting recognition as income in the financial structure have a negative impact on the values of the polytechnic HEI ratios; the impact of the adoption of the SNC-AP on the structure of the polytechnic HEI balance sheets and on the main structure financial ratios, due to the change in the accounting of investment subsidies (POC-Educação) as transfers without charges (SNC-AP).



# Índice

Lista de Tabelas .....	iii
Lista de Figuras .....	v
Lista de Siglas e Acrónimos .....	vii
Capítulo 1 – Introdução .....	1
1.1. Enquadramento do tema .....	1
1.2. Objetivos e âmbito .....	4
1.3. Motivação para a escolha do tema e sua importância .....	5
1.4. Metodologia .....	6
1.5. Estrutura .....	7
Capítulo 2 – Bases gerais da normalização contabilística em Portugal .....	9
2.1. Plano Oficial de Contabilidade Pública .....	9
2.2. Plano Oficial de Contabilidade Pública para o setor da Educação .....	12
2.3. Diferenças entre os normativos POC-Educação e SNC-AP .....	13
2.3.1. Razões para o normativo SNC-AP .....	14
2.3.2. POC-Educação vs. SNC-AP .....	15
Capítulo 3 – Metodologia de Investigação .....	22
3.1. Método de investigação .....	24
3.2. Métodos e técnica de recolha .....	25
3.3. Limitações .....	27
Capítulo 4 – Tratamento contabilístico das imobilizações corpóreas .....	29
4.1. As imobilizações corpóreas no POC-Educação .....	29
4.1.1. Reconhecimento .....	31
4.1.2. Mensuração inicial .....	32
4.1.3. Mensuração subsequente .....	35

4.1.4. <i>Divulgações</i> .....	36
4.1.5. <i>A contabilização dos subsídios ao investimento</i> .....	36
4.2. Os ativos fixos tangíveis no SNC-AP .....	37
4.2.1. <i>Reconhecimento</i> .....	40
4.2.2. <i>Mensuração inicial</i> .....	40
4.2.3. <i>Mensuração subsequente</i> .....	43
4.2.4. <i>Desreconhecimento</i> .....	48
4.2.5. <i>Divulgações</i> .....	49
4.2.6. <i>Transações sem contraprestação (subsídios ao investimento)</i> .....	49
4.3. Síntese das principais diferenças .....	54
Capítulo 5 – As imobilizações corpóreas nas IES politécnicas .....	57
5.1. Breve caracterização das IES politécnicas .....	58
5.2. As imobilizações corpóreas na estrutura do balanço .....	60
5.3. Os subsídios ao investimento em imobilizações corpóreas .....	63
5.4. Os principais rácios e indicadores .....	66
5.5. O que muda com o SNC-AP .....	69
5.5.1. <i>Quanto à estrutura financeira das IES</i> .....	69
5.5.2. <i>Quanto aos principais rácios e indicadores</i> .....	71
Capítulo 6 – Conclusões .....	77
6.1. Principais conclusões .....	77
6.2. Limitações .....	82
6.3. Linhas para investigação futura .....	83
Capítulo 7 – Bibliografia .....	84



## Lista de Tabelas

Tabela 1 – Planos setoriais de contabilidade para o setor público .....	11
Tabela 2 – Desenvolvimento da conta “42 imobilizações corpóreas” .....	30
Tabela 3 – Desenvolvimento da conta “45 bens de domínio público” .....	34
Tabela 4 – Alterações do léxico do POC-Educação para o SNC-AP .....	38
Tabela 5 – Desenvolvimento da conta “43 ativos fixos tangíveis” .....	39
Tabela 6 – Desenvolvimento das subcontas 420 e 430, dos bens de domínio público ..	43
Tabela 7 – Balanços exemplo n.º 1 .....	55
Tabela 8 – Balanços exemplo n.º 2 .....	56
Tabela 9 – Caracterização dos institutos politécnicos públicos .....	59
Tabela 10 – Total dos balanços dos institutos politécnicos públicos (2010-2015) .....	61
Tabela 11 – Imobilizações corpóreas nos institutos politécnicos públicos (2010-2015) .....	62
Tabela 12 – Subsídios ao investimento nos institutos politécnicos públicos (2010-2015) ....	65
Tabela 13 – Alterações na estrutura do balanço (2015) com o SNC-AP .....	70
Tabela 14 – Elementos do balanço de 2015 (POC-Educação) .....	72
Tabela 15 – Elementos do balanço de 2015 (SNC-AP) .....	73
Tabela 16 – Rácios e indicadores em 2015 (POC-Educação) .....	74
Tabela 17 – Rácios e indicadores em 2015 (SNC-AP) .....	75



## **Lista de Figuras**

Figura 1 – Adiantamentos à adoção do SNC-AP.....	27
Figura 2 –Influxos iniciais de recursos nas transações sem contraprestação .....	50



## Lista de Siglas e Acrónimos

<b>AFT</b>	Ativos Fixo Tangíveis
<b>AP</b>	Administração Pública
<b>CCISP</b>	Conselho Coordenador dos Institutos Superiores Politécnicos
<b>CEE</b>	Comunidade Económica e Europeia
<b>CNC</b>	Comissão de Normalização Contabilística
<b>CNCAP</b>	Comissão de Normalização Contabilística para a Administração Pública
<b>CTeSP</b>	Cursos Técnicos Superiores Profissionais
<b>DF</b>	Demonstrações Financeiras
<b>DGEEC</b>	Direção-Geral de Estatísticas da Educação e Ciência
<b>DGES</b>	Direção-Geral do Ensino Superior
<b>EC</b>	Estrutura Conceptual
<b>ECE</b>	Entidade Contabilística Estado
<b>FASB</b>	Financial Accounting Standards Board
<b>IAS</b>	International Accounting Standard
<b>IASB</b>	International Accounting Standards Board
<b>IES</b>	Instituição de Ensino Superior
<b>IFRS</b>	International Financial Reporting Standards
<b>ISCAA</b>	Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Aveiro
<b>IPSAS</b>	International Public Sector Accounting Standards
<b>MCTES</b>	Ministério da Ciência, Tecnologia e Ensino Superior
<b>MF</b>	Ministério das Finanças
<b>NCP</b>	Normas de Contabilidade Pública
<b>NCRF-ESNL</b>	Norma contabilística e de relato financeiro para entidades do setor não lucrativo
<b>POC-Educação</b>	Plano Oficial de Contabilidade Pública para o setor da Educação
<b>POCP</b>	Plano Oficial de Contabilidade Pública
<b>RJIES</b>	Regime Jurídico das Instituições de Ensino Superior
<b>SNC</b>	Sistema de Normalização Contabilística
<b>SNC-AP</b>	Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas
<b>UE</b>	União Europeia



# **Capítulo 1 – Introdução**

Este capítulo apresenta o enquadramento do tema em estudo, as razões e o interesse da investigação, explica as motivações pessoais para a escolha do tema e aponta os contributos esperados. A enunciação dos objetivos e o âmbito da investigação precede a justificação da metodologia adotada e a apresentação da estrutura da dissertação.

## **1.1. Enquadramento do tema**

A presente dissertação pretende estudar a importância das imobilizações corpóreas na posição financeira das instituições de ensino superior (IES) politécnicas portuguesas na vigência do Plano Oficial de Contabilidade Pública para o setor da Educação (POC-Educação) e analisar as alterações decorrentes da introdução do novo referencial contabilístico do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP), ao nível dos ativos fixos tangíveis (AFT), designação dada pelo novo normativo.

O tema em estudo afigura-se relevante e oportuno, porque as imobilizações corpóreas são parte integrante e relevante das demonstrações financeiras (DF) de entidades de diversas naturezas, quer do setor privado, quer do setor público, tornando-se importante perceber o seu peso na estrutura do balanço, nomeadamente no tratamento dos subsídios que se relacionam com a aquisição de imobilizações corpóreas, os quais podem ter relevância ao nível da tomada de decisão nos órgãos de gestão das IES politécnicas. Por outro lado, as imobilizações corpóreas correspondem a bens corpóreos – atuais ativos fixos tangíveis – cuja utilidade é essencial para a prossecução dos superiores objetivos das IES politécnicas, as quais parecem assumir uma importância considerável no sistema português de ensino superior assente num sistema binário constituído pelo subsistema universitário e pelo subsistema politécnico.

Focado na crescente importância do ensino superior politécnico no universo da formação superior portuguesa, Henriques, Marchão e Mourato (2014) defendem que a massificação do ensino superior constituiu um dos maiores acontecimentos políticos de Portugal. De

acordo com o Conselho Coordenador dos Institutos Superiores Politécnicos – CCISP (2010), a formação disponibilizada no ensino politécnico está mais focada nas formações técnicas avançadas e orientadas para a vida profissional, dando resposta às exigências de quadros superiores altamente qualificados. O mesmo documento defende que as IES politécnicas centram os seus esforços na criação, transmissão e difusão da cultura e do saber de natureza profissional e também para o desenvolvimento da investigação aplicada. Com efeito, as IES politécnicas cumprem um papel relevante no desenvolvimento das regiões em que se inserem, ao procurar responder aos desafios específicos de cada região, formando quadros técnicos, criando riqueza e sendo fonte de inovação. As IES politécnicas são, ainda, segundo o CCISP (2010), consideradas um instrumento eficaz no combate à desertificação do interior do país, na medida em que retêm os estudantes que, caso contrário, se deslocariam para estudar noutras cidades (normalmente, junto ao litoral), acabando por, depois de diplomados, ficar aí a residir.

Em concordância com o acima mencionado, sobre a importância das IES politécnicas na sociedade moderna, Urbano (2011: 197) refere que:

(...) parece interessante realçar o facto de a quantidade de ingressos em 1.ª opção no ensino politécnico apresentar um valor significativo em torno dos 40%, o que equivale a dizer que, em cada 10 vagas, 4 são ocupadas em 1.ª opção, sendo que a diferença para o universitário é de apenas 1 colocado em primeira opção.

O suprarreferido ilustra a importância social e académica das IES Politécnicas na sociedade, as quais têm vindo a cativar o interesse estudantil jovem de forma crescente, aproximando-se às IES universitárias e, como se percebe em Ministério da Ciência, Tecnologia e Ensino Superior (MCTES, 2016), contribuindo para garantir o aumento da qualificação da população e retomar um processo de convergência progressiva com o Espaço Europeu de Ensino Superior.

Considerando que a delimitação temporal e os documentos objeto de estudo – relatórios e contas dos anos 2010 a 2015 – remetem para o período de vigência do POC-Educação, neste estudo será analisado a importância das imobilizações corpóreas na posição financeira das IES politécnicas no âmbito deste normativo contabilístico. No entanto, e atendendo a que a prestação de contas relativa ao ano de 2018, a realizar em 2019, será



efetuada à luz da implementação do novo normativo contabilístico, o SNC-AP, considerou-se fundamental por um lado entender as principais diferenças no âmbito das imobilizações corpóreas decorrentes da adoção do SNC-AP; e, por outro, descobrir as implicações financeiras e económicas que tal mudança de normativo poderá implicar nas IES Politécnicas, averiguando se a diferença conceptual acaba por beneficiar ou prejudicar os resultados das referidas Instituições, motivo pelo qual, numa perspetiva mais objetiva, se torna indispensável analisar o impacto da adoção do SNC-AP na estrutura do balanço das IES e nos principais rácios financeiros de estrutura, decorrente da alteração na contabilização dos subsídios ao investimento (POC-Educação) como transferências sem contraprestação (SNC-AP).

A comparabilidade da informação financeira determinou um esforço de harmonização e normalização da contabilidade à escala global, levado a efeito pelos principais organismos reguladores – *Financial Accounting Standards Board (FASB)* e *International Accounting Standards Board (IASB)* – com o apoio da União Europeia (UE). A este propósito, Lemos (2006: 4) distingue normalização contabilística, “processo que visa a uniformidade das práticas contabilísticas”, de harmonização contabilística, “processo que atende mais às especificidades económicas, sociais e culturais de cada país”.

O contributo da UE no processo de harmonização nos países membros é destacado por Saraiva, Alves e Gabriel (2015: 177):

(...) a evolução histórica revelou a preponderância, em termos globais, para organismos de âmbito internacional privado – nomeadamente o IASB (*International Accounting Standards Board*); e em termos regionais, tendo em conta o caso português, para organismo de âmbito regional público – a UE (União Europeia). Mais concretamente, pode afirmar-se que a pressão institucional efectuada [sic] pela UE foi essencial no processo de adoção das normas emanadas pelo IASB.

O progresso foi necessário, e resultou não só do avanço do Sistema de Normalização Contabilística (SNC) na adoção de normas internacionais de contabilidade / normas internacionais de relato financeiro, isto é, de *International Accounting Standards / International Financial Reporting Standards (IAS/IFRS)*, mas também da necessidade de criação de um sistema contabilístico no setor público baseado em normas nacionais.

Neste sentido, o SNC-AP surge como corolário lógico da aplicação ao setor público nacional da harmonização já adotada pelo setor privado nacional, desde 2009. Com efeito, o SNC-AP resulta da necessidade de divulgar informação económica e financeira de referência, compreensível e comparável à escala global, aproximando-a do padrão internacional de relato financeiro.

A necessidade de um sistema contabilístico capaz de se adaptar às exigências de uma gestão racional e integrada e de proporcionar informação financeira completa, fiável, relevante e oportuna, recaiu inevitavelmente sobre as IES politécnicas, abrangidas pelo POC-Educação até ao final de 2015, o que balizou o estudo da importância das imobilizações corpóreas na posição financeira das IES politécnicas, através dos relatórios e contas entre os anos 2010 e 2015.

## **1.2. Objetivos e âmbito**

Os objetivos centrais da dissertação podem ser ramificados ou subdivididos em três componentes, para os quais existem questões claramente associadas:

- Analisar a importância das imobilizações corpóreas na estrutura financeira das IES politécnicas, no período 2010-2015, na vigência do POC-Educação;
- Identificar as principais diferenças entre o POC-Educação e o SNC-AP relacionadas com as imobilizações corpóreas/AFT;
- Analisar o impacto da adoção do SNC-AP na estrutura do balanço das IES e nos principais rácios financeiros de estrutura, decorrente da alteração na contabilização dos subsídios ao investimento (POC-Educação) como transferências sem contraprestação (SNC-AP).

Para concretizar os objetivos acima mencionados, o estudo procura dar resposta às seguintes questões:

- Qual a importância das imobilizações corpóreas na estrutura do balanço das IES politécnicas?

- Quais as principais diferenças entre o POC-Educação e o SNC-AP relacionadas com as imobilizações corpóreas/AFT?
- Qual o impacto da adoção do SNC-AP na estrutura do balanço das IES e nos principais rácios financeiros de estrutura, decorrente da alteração na contabilização dos subsídios ao investimento (POC-Educação) como transferências sem contraprestação (SNC-AP)?

O âmbito do estudo abrange a análise dos relatórios e contas, entre os anos de 2010 e 2015, nos quais se procura obter as informações necessárias ao estudo da importância das imobilizações corpóreas na posição financeira das IES politécnicas. Assumem especial importância dois diplomas legais, um que serviu de base à prestação de contas no período em análise – a Portaria n.º 794/2000, de 20 de setembro – e outro que aprova o novo SNC-AP – o Decreto-Lei n.º 192/2015 de 11 de setembro.

A escolha do tema justifica-se pela importância das IES politécnicas na sociedade contemporânea (MCTES, 2016), mas também pela presunção da importância que as imobilizações corpóreas assumem na posição financeira de uma entidade, quer seja de caráter público ou de caráter privado. A adoção do SNC-AP ocorrerá num contexto de integração internacional, adaptada à realidade pública nacional, para uniformizar procedimentos e aumentar a fiabilidade da prestação de contas, com uma aproximação ao SNC, aplicado no contexto do setor empresarial e das entidades do setor não lucrativo. Esta mudança é uma consequência natural do acolhimento das IAS-IFRS como modelo de relato financeiro de referência no setor privado e das *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) como modelo de relato financeiro de referência no setor público.

### **1.3. Motivação para a escolha do tema e sua importância**

A motivação principal para a escolha do tema reside no facto da experiência profissional em empresas de prestação de serviços de auditoria e de contabilidade, ter proporcionado sensibilidade quanto à importância das imobilizações corpóreas nas empresas em geral.

Por outro lado, a falta de estudos sobre a importância deste tipo de ativos em instituições públicas e o facto de o mestrando ter um percurso académico associado a uma das mais

prestigiadas IES politécnicas, que é uma instituição pública, foram entendidos como uma oportunidade de estudar e divulgar a importância dos referidos ativos na posição financeira das IES Politécnicas, de perceber a relação entre estes e os passivos relacionados com subsídios ao investimento e de sistematizar a problemática do reconhecimento e mensuração<sup>1</sup> em função da alteração do normativo do POC-Educação para o SNC-AP.

Conhecidos os principais motivos que ajudaram na definição do objeto de investigação, espera-se que, de forma despretensiosa, a dissertação possa dar um contributo para a compreensão da importância das imobilizações corpóreas na posição financeira das IES politécnicas e possa constituir um elemento de apoio à gestão destas organizações, considerando as alterações resultantes da transição do POC-Educação para o SNC-AP.

#### **1.4. Metodologia**

Com esta dissertação pretende-se estudar as imobilizações corpóreas nas IES politécnicas e efetuar uma análise crítica decorrente das alterações ao referencial contabilístico.

O processo de investigação implica procurar resposta às questões formuladas, ou seja, a investigação passa pela análise e compreensão do tema proposto, o qual contém questões a dar resposta, partindo de uma realidade específica, que serve de base e de guia de orientação.

Para o efeito, a metodologia utilizada foi estabelecida tendo em consideração a necessidade de dar resposta às questões formuladas, seguindo a abordagem qualitativa, a qual tem tido um desenvolvimento significativo em contabilidade (Vieira, Major, e Robalo, 2009).

A investigação qualitativa recorre a diferentes métodos, sendo que a recolha de informação por via de textos ou documentos para análise é um dos métodos mais comuns (Vieira et al., 2009).

---

<sup>1</sup> De notar que, muito embora no POC-Educação se preferencie o uso da expressão valorização e no SNC-AP a expressão mensuração, ao longo da dissertação, por uma questão de uniformidade, adotar-se-á a expressão usada no SNC-AP, mensuração.

Existe uma variedade de fontes documentais através das quais se pode gerar informação (ibid). É o caso dos relatórios e contas anuais que, para o presente estudo, foram obtidos quer nos *websites* das IES politécnicas, quer por correio eletrónico (vulgarmente designado por *e-mail*) solicitada aos presidentes das instituições cuja informação não estava disponível nos respetivos *websites*.

Assim, a metodologia qualitativa será suportada por estudo de casos múltiplos, normalmente adotados em contabilidade (ibid). Em termos práticos, optou-se pelo estudo das imobilizações corpóreas em várias unidades organizacionais (ibid), as IES politécnicas com contas anuais disponibilizadas no período entre 2010 e 2015.

### **1.5. Estrutura**

A dissertação encontra-se estruturada em seis capítulos.

O primeiro capítulo, “introdução”, começa pelo enquadramento do tema, no qual é apresentado o tema em estudo, as razões e o interesse da investigação. Em seguida, são explicadas as motivações pessoais para a escolha do tema e apontados os contributos esperados. A enunciação dos objetivos e âmbito da investigação precede a justificação da metodologia adotada e a apresentação da estrutura da dissertação.

Com o objetivo de proporcionar uma imagem estruturada do percurso normativo da contabilidade em Portugal, o segundo capítulo procede à análise estrutural do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), criado com base no Plano Oficial de Contabilidade de 1989 (POC/89), e à análise estrutural do POC-Educação e do SNC-AP. Termina-se o capítulo com a identificação das principais diferenças entre o POC-Educação e o SNC-AP.

O terceiro capítulo é dedicado à justificação da metodologia adotada, designadamente à validade da investigação qualitativa e à sua estruturação, à natureza do objeto de estudo e à delimitação temporal da investigação.

O desenvolvimento do quarto capítulo é feito de forma a procurar responder aos objetivos do estudo, razão pela qual é analisado o tratamento contabilístico das imobilizações corpóreas no setor público, confrontando o disposto no POC-Educação com o disposto em sede do SNC-AP, destacando as principais diferenças entre estes normativos. Os itens

abordados seguem de perto a estrutura das normas internacionais (e nacionais) de contabilidade, ou seja, o reconhecimento, a mensuração inicial, a mensuração subsequente – depreciações, imparidades e revalorizações – as divulgações e o desreconhecimento. Dada a ponderação da avaliação da sua importância na posição financeira e nos principais rácios financeiros é, também, analisada a diferença no tratamento contabilístico dos subsídios ao investimento / transações sem contraprestação procurando, com exemplos, sintetizar as principais diferenças entre os normativos POC-Educação e SNC-AP.

O quinto capítulo dá a conhecer o universo em estudo – os institutos politécnicos portugueses – e a sua importância em termos socioeconómicos. Em relação a cada uma das IES politécnicas, procura dissecar o peso das imobilizações corpóreas na estrutura do balanço e, desta forma, perceber a sua importância na posição financeira. Tendo como ponto de partida os dois normativos contabilísticos, neste capítulo procuramos evidenciar as diferenças entre a contabilização dos subsídios ao investimento (POC-Educação) e das transações sem contraprestação (SNC-AP) e analisar os impactos quer na posição financeira, quer nos principais rácios e indicadores financeiros das IES.

O sexto capítulo, destinado às conclusões, está estruturando-as em três pontos: principais conclusões do estudo, limitações mais importantes encontradas no processo de investigação e propostas de linhas para investigação futura.

## **Capítulo 2 – Bases gerais da normalização contabilística em Portugal**

Para proporcionar uma imagem estruturada da normalização contabilística em Portugal, este capítulo procede à análise dos documentos oficiais representativos da normalização contabilística portuguesa: o POCP, o POC-Educação e o SNC-AP. O capítulo encerra com a identificação das principais diferenças conceituais contabilísticas entre o POC-Educação e o SNC-AP.

### **2.1. Plano Oficial de Contabilidade Pública**

Em 1986, a integração de Portugal na Comunidade Económica e Europeia (CEE), atualmente designada por UE, sujeitou o país às implicações das diretivas comunitárias sobre contabilidade e sociedades, as quais levaram a Comissão de Normalização Contabilística (CNC) a atualizar o Plano Oficial de Contabilidade de 1977 (POC/77) para o POC/89 destinado, essencialmente, a entidades do setor privado.

Desta forma, tendo por base o POC/89 foi aprovado o POCP, através do Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de setembro, o qual significou um grande avanço na reforma da administração financeira e das contas públicas, “indispensável para dotar o Estado de um sistema de contas adequado às necessidades de uma Administração Pública moderna”, de acordo com ponto 2 do preâmbulo do referido diploma legal do Ministério das Finanças (MF).

O POCP encontra-se assente nos seguintes princípios: adoção de critérios de legalidade, economia, eficiência e eficácia na análise das despesas públicas; e, não menos importante, reforço da clareza e transparência da gestão dos dinheiros públicos e das relações financeiras do Estado. Para enaltecer os propósitos da criação do POCP, no ponto 6 do respetivo preâmbulo é referido que:

O principal objectivo [sic] do POCP, aprovado pelo presente diploma, é, assim, a criação de condições para a integração dos diferentes aspectos [sic] – contabilidade orçamental, patrimonial e analítica – numa contabilidade pública moderna, que constitua um instrumento fundamental de apoio à gestão das entidades públicas e à

sua avaliação. Neste contexto, pode-se afirmar que uma das grandes motivações do POCP foi melhorar a contabilidade pública tradicional, a qual, em grande parte, se cingia a demonstrar que, de acordo com o aprovado pelas autoridades orçamentais competentes, os meios financeiros atribuídos eram aplicados pela Administração Pública (AP).

O diploma de aprovação do POCP criou, igualmente, a Comissão de Normalização Contabilística para a Administração Pública (CNCAP) para coordenar e acompanhar a aplicação, o aperfeiçoamento e a aplicação setorial do POCP, assim como para avaliar a aprovação, adaptação e alteração dos planos setoriais. A CNCAP viria a ser regulamentada através do Decreto-Lei n.º 68/98, de 20 de março.

A adoção de planos setoriais, no setor público, veio dar resposta às necessidades específicas dos diversos setores de atividade. Assim, foram aprovados quatro planos setoriais, como se pode observar na tabela 1.



**Tabela 1 – Planos setoriais de contabilidade para o setor público**

Abreviatura	Designação oficial	Diploma de criação	Âmbito de aplicação
POCAL	Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais	Decreto-Lei n.º 54-A/99, 1999	Autarquias locais e entidades equiparadas (áreas metropolitanas, assembleias distritais, associações de freguesias e de municípios de direito público; entidades que, por Lei, estão sujeitas ao regime de contabilidade das autarquias locais, as quais, na economia do diploma, passam a ser designadas por autarquias locais).
POC-Educação	Plano Oficial de Contabilidade Pública para o Setor da Educação	Portaria n.º 794/2000 20 de setembro	Serviços e organismos do Ministério da Educação e organismos autónomos sob sua tutela que não tenham natureza, forma e designação de empresa pública.  Organizações de direito privado sem fins lucrativos cuja atividade principal seja a educação ou que dependam, direta ou indiretamente, das entidades referidas no parágrafo anterior, desde que disponham de receitas maioritariamente provenientes do Orçamento do Estado e ou dos orçamentos privativos destas entidades.
POCMS	Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde	Portaria n.º 898/2000 28 de setembro	Serviços e organismos do Ministério da Saúde e organismos autónomos sob sua tutela que não tenham natureza, forma e designação de empresa pública.  Organizações de direito privado sem fins lucrativos cuja atividade principal seja a saúde ou que dependam, direta ou indiretamente, das entidades referidas no parágrafo anterior, desde que disponham de receitas maioritariamente provenientes do Orçamento do Estado e ou dos orçamentos privativos destas entidades.
POCISSSS	Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social	Decreto-Lei n.º 12/2002 25 de janeiro	Todas as instituições do sistema de solidariedade e segurança social.

Fonte: Elaboração própria.

Para aferir a importância do POCP e dos planos setoriais que se lhe seguiram, note-se que até à aprovação destes documentos contabilísticos era quase nula a experiência entre as administrações públicas no que diz respeito à aplicação da base de acréscimo e à própria contabilidade por partidas dobradas ou digrafia, em concordância com o prefácio do Decreto-Lei n.º 192/2015 de 11 de setembro.

A implementação do POCP e dos referidos planos setoriais foi bastante satisfatória, nomeadamente nos organismos com autonomia administrativa e financeira da administração central e nos municípios. Estes organismos passaram a apresentar DF na base do acréscimo, designadamente o balanço e a demonstração de resultados (ibid).

## **2.2. Plano Oficial de Contabilidade Pública para o setor da Educação**

O surgimento do POC-Educação, com a Portaria n.º 794/2000 de 20 de setembro, tem por base a uniformização dos princípios e procedimentos contabilísticos, preconizados pela Lei n.º 8/90, de 20 de fevereiro, e legislação complementar, nomeadamente o Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de julho, evitando, deste modo, a aplicação de diversos planos não oficiais no âmbito da administração pública educacional, que impediam a obtenção de informações da execução orçamental na ótica de caixa e a realização automática das operações de consolidação de contas, segundo o prefácio da Portaria n.º 794/2000 de 20 de setembro.

O POC-Educação veio permitir coerência nas contas de grupos públicos diferentes, como, por exemplo, os institutos politécnicos ou as universidades, evidenciando os distintos patrimónios públicos das respetivas áreas (ibid). Deste modo, ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de setembro, foi aprovado o POC-Educação, o qual, nos termos do artigo 2.º da Portaria n.º 794/2000 de 20 de setembro, é “obrigatoriamente aplicável a todos os serviços e organismos do Ministério da Educação, bem como aos organismos autónomos sob sua tutela que não tenham natureza, forma e designação de empresa pública”.

A estrutura do POC-Educação inclui, além da introdução, as considerações técnicas (sobre o balanço, a demonstração de resultados, os mapas de execução orçamental, os anexos às DF, o quadro e código de contas, o tratamento contabilístico das operações orçamentais, as provisões, a contabilidade analítica e o sistema de controlo interno), os princípios contabilísticos (da entidade contabilística, da continuidade, da especialização ou do acréscimo, do custo histórico, da prudência, da materialidade e da não compensação), os critérios de valorimetria (para imobilizações, existências, dívidas de e a terceiros e

disponibilidades), os documentos de prestação de contas (balanço, demonstração de resultados por natureza, mapas de execução orçamental – controlo orçamental da despesa e da receita, fluxos de caixa, situação financeira, descontos e retenções, desenvolvimento das despesas com o pessoal, orçamento anual da despesa e da receita – e anexos às DF), o quadro de contas, o código de contas, as notas explicativas, as normas de consolidação de contas e o relatório de gestão.

A aplicação do POC-Educação foi obrigatória para as universidades e institutos politécnicos a partir do ano económico de 2002. Este normativo para além de incidir no objeto deste estudo – os institutos politécnicos – abrangia também as respetivas escolas, institutos ou unidades, serviços de ação social, fundações e ainda todas as demais entidades em que se verifiquem as condições de controlo dos mesmos.

Importa sublinhar que o POC-Educação vai para além do estabelecido no POCP, por exemplo, com a explicitação e esquematização detalhada da movimentação das contas orçamentais, com normas de consolidação de contas dos grupos públicos e com a implementação da contabilidade analítica, o que se traduz num sistema contabilístico abrangente e complexo que permite a articulação da contabilidade em três dimensões: orçamental, patrimonial e analítica.

### **2.3. Diferenças entre os normativos POC-Educação e SNC-AP**

Considerando os objetivos deste estudo, são identificadas as razões para a aprovação de um novo normativo contabilístico e são apresentadas as principais diferenças entre os normativos POC-Educação e SNC-AP relativamente aos seguintes aspetos:

- Âmbito de aplicação e objeto;
- Documentos de prestação de contas;
- Princípios contabilísticos e características qualitativas;
- Elementos das DF.

### **2.3.1. Razões para o normativo SNC-AP**

Considerando a necessidade de dispor de um sistema de informação contabilística capaz de dar resposta às exigências de um adequado planeamento, controlo e relato financeiro, o Decreto-Lei n.º 134/2012, de 29 de junho, atribuiu à Comissão de Normalização Contabilística (CNC) a responsabilidade de elaborar um novo sistema contabilístico para as administrações públicas, consistente com o SNC para o setor privado e com as normas internacionais de contabilidade pública (vulgo IPSAS), de acordo com o artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 134/2012, de 29 de junho, emitido pelo MF.

Através do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, foi aprovado o SNC-AP o qual permite solucionar problemas estruturais existentes nos planos setoriais antecedentes, no caso em estudo, no POC-Educação. Este novo e empreendedor sistema contabilístico vem, por isso, dotar as administrações públicas de um sistema orçamental e financeiro mais eficiente e convergente com os sistemas que têm vindo a ser adotados a nível internacional. Neste contexto, é lógico afirmar que o SNC-AP veio mudar o paradigma da contabilidade para a administração pública portuguesa, ao contemplar os subsistemas de contabilidade orçamental, contabilidade financeira e contabilidade de gestão.

Tendo em conta que, em Portugal, as normas de contabilidade pública têm vindo a sofrer um processo evolutivo, tal como defendem David e Abreu (2016), o qual acompanha as novas realidades das entidades do setor público, contribuindo para um maior rigor, desempenho financeiro, económico e orçamental das DF, o que incentiva a uma maior transparência das contas públicas. De acordo com a mesma fonte, nota-se, portanto, uma gestão pública responsável e de compromisso. E é nesse âmbito que surge o SNC-AP, uniformizando procedimentos e aumentando a fiabilidade da consolidação de contas com aproximação ao SNC (quer setor privado, quer setor não lucrativo) (ibid).

Nessa medida, de acordo com o relatório intercalar II (Tribunal de Contas, 2017) “Auditoria à implementação do SNC-AP”, o SNC-AP constitui não só uma ferramenta de harmonização contabilística interna (administração central, regional, local e segurança social) como externa (normas internacionais de contabilidade para o setor público). Este novo normativo faz parte de um processo amplo de reforma da administração financeira do

Estado, nomeadamente na reforma do processo orçamental e a criação da Entidade Contabilística Estado (ECE), constituída pelo conjunto das operações contabilísticas da responsabilidade do Estado enquanto entidade soberana. Sendo que, de acordo com Almeida (2017), os pilares do SNC-AP são a estrutura conceptual (EC) para a informação financeira, as normas de contabilidade pública, o plano de contas multidimensional, os modelos de demonstrações orçamentais e os modelos de DF.

O SNC-AP é aplicável a todos os serviços e organismos da administração central, regional e local que não tenham natureza, forma e designação de empresa, ao subsetor da segurança social e às entidades públicas reclassificadas, de acordo com o número 1 do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro. Aplica-se, portanto, aos institutos politécnicos.

O SNC-AP permite: a implementação da base de acréscimo, articulando-a com a atual base de caixa modificada, no relato financeiro na contabilidade das administrações públicas; fixar os fundamentos para a orçamentação do Estado na base de acréscimo – regendo-nos pelo preâmbulo do mencionado Decreto-Lei.

Com o SNC-AP, o Estado é uma entidade institucional capaz de elaborar relatos, mediante a preparação de demonstrações orçamentais e financeiras, numa base individual e consolidada, o que possibilita aumentar o alinhamento entre a contabilidade pública e as contas nacionais e espera-se que contribua para a satisfação das necessidades dos utilizadores da informação do sistema de contabilidade e relato orçamental e financeiro das administrações públicas.

Enquanto instrumento de normalização contabilística, o SNC-AP constitui um meio de aproximação ao SNC aplicáveis no contexto do setor empresarial e das entidades do setor não lucrativo, ao uniformizar procedimentos e incrementar a fiabilidade da consolidação de contas. (ibid).

### **2.3.2. POC-Educação vs. SNC-AP**

Por um lado, a estrutura do POC-Educação segue de perto o disposto no POCP, assentando em mecanismos que garantam a consolidação das contas da educação e a adoção de

normas e regras que permitam ajustar com coerência as contas dos diferentes grupos públicos referentes à área da educação nacional, clarificando os conceitos de entidade e entidade mãe. Por outro lado, a estrutura do SNC-AP assenta, nomeadamente: na EC da informação financeira pública; nas normas de contabilidade pública convergentes com as IPSAS, que incluem uma norma com os modelos de DF, uma norma relativa à contabilidade e relato orçamental e uma norma relativa à contabilidade de gestão; e num plano de contas multidimensional.

Seguidamente procurar-se-á identificar as principais diferenças entre o POC-Educação e o SNC-AP, tendo como base os seguintes aspetos:

- Âmbito de aplicação e objeto;
- Documentos de prestação de contas;
- Princípios contabilísticos (geralmente aceites) e características qualitativas;
- Elementos das DF, seu reconhecimento (e desreconhecimento) e mensuração (valorimetria).

#### **2.3.2.1. Âmbito de aplicação e objeto**

##### **POC-Educação**

O artigo 2.º da Portaria n.º 794/2000, de 20 de setembro, refere que o POC-Educação é obrigatoriamente aplicável a todos os serviços e organismos do Ministério da Educação, bem como aos organismos autónomos sob sua tutela que não tenham natureza, forma e designação de empresa pública. É, ainda, aplicável às organizações de direito privado sem fins lucrativos cuja atividade principal seja a educação ou que dependam, direta ou indiretamente, das entidades dos referidos organismos, sempre que disponham de receitas maioritariamente provenientes do Orçamento do Estado e/ ou dos orçamentos privativos destas entidades.

Quanto ao objeto, o POC-Educação inclui as considerações técnicas, os princípios contabilísticos, os critérios de valorimetria, os documentos de prestação de contas (balanço, demonstração de resultados, mapas de execução orçamental e anexos às DF), o

quadro de contas e suas notas explicativas, as normas de consolidação de contas e a estrutura do relatório de gestão.

#### SNC-AP

Por sua vez, o artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, refere que o SNC-AP aplica-se a todos os serviços e organismos da administração central, regional e local que não tenham natureza, forma e designação de empresa, ao subsetor da segurança social e às entidades públicas reclassificadas – entidades que, independentemente da sua forma ou designação, tenham sido incluídas nos subsetores da administração central, regional, local e segurança social das administrações públicas, no âmbito do Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais, nas últimas contas setoriais publicadas pela autoridade estatística nacional, excluindo as empresas públicas reclassificadas com valores admitidos à negociação em mercado regulamentado, salvo quanto ao cumprimento dos requisitos legais relativos à contabilidade orçamental.

#### ***2.3.2.2. Documentos de prestação de contas***

##### POC-Educação

De acordo com o artigo 4.º do diploma que aprovou o POC-Educação, os documentos de prestação de contas são: o balanço, a demonstração de resultados, os mapas de execução orçamental (receita e despesa), os mapas de fluxos de caixa, o mapa da situação financeira, os anexos às DF, o relatório de gestão e o parecer do órgão fiscalizador. O artigo 5.º estabelece como documentos de prestação de contas consolidadas: o balanço consolidado, a demonstração de resultados por natureza consolidados, os anexos às DF consolidados, o relatório de gestão consolidado e a certificação legal das contas.

Os mapas de execução orçamental também se enquadram no POC-Educação, quer documentos previsionais (plano de atividades, plano plurianual de investimentos e mapa de execução anual e orçamento), quer documentos de execução orçamental (mapa de controlo orçamental da despesa, mapa de controlo orçamental da receita e fluxos de caixa).

Nas notas sobre a contabilidade analítica há, ainda, referência a mapas de demonstração de resultados por atividades ou centros de custos (custos de atividades ou serviços internos

de apoio, custos da atividade ensino, custos da atividade investigação, custos das atividades de apoio aos utentes, custos da atividade prestação de serviços, custos de outras atividades, custos de produção para a própria entidade e mapa de demonstração de custos por funções).

#### SNC-AP

A Norma de Contabilidade Pública 1 (NCP 1) – *estrutura e conteúdo das demonstrações financeiras* – indica como documentos de prestação de contas: o balanço, a demonstração dos resultados por naturezas, a demonstração dos fluxos de caixa, a demonstração das alterações no património líquido e o anexo. Estes documentos são apresentados como DF separadas (NCP 21) ou como DF consolidadas (NCP 22).

A NCP 26 – *contabilidade e relato orçamental* – indica as demonstrações orçamentais que incluem demonstrações previsionais (orçamento, enquadrado num plano orçamental plurianual, e plano plurianual de investimentos), demonstrações de relato (demonstração do desempenho orçamental, demonstração de execução orçamental da receita, demonstração de execução orçamental da despesa, demonstração da execução do plano plurianual de investimentos e anexo às demonstrações orçamentais) e, quando aplicável, demonstrações orçamentais consolidadas (demonstração consolidada do desempenho orçamental e demonstração consolidada de direitos e obrigações por natureza).

A NCP 27 – *contabilidade de gestão* – abrange diversos mapas de apoio à gestão que, no subsetor da educação, possam informar sobre custos e rendimentos por cursos, por centros de investigação, por serviços prestados à comunidade e por atividades de apoio aos estudantes.

#### **2.3.2.3. Princípios contabilísticos e características qualitativas**

##### POC-Educação

O POC-Educação apresenta um conjunto de princípios contabilísticos que visam conduzir à obtenção de uma imagem verdadeira e apropriada da situação financeira, dos resultados e da execução orçamental da entidade. De acordo com o normativo estes são:



- Entidade contabilística – todo o ente público, ou de direito privado, que esteja obrigado a elaborar e apresentar contas de acordo com o POC-Educação;
- Continuidade – a entidade opera continuamente, com duração ilimitada;
- Consistência – a entidade não altera as suas políticas contabilísticas de um exercício para o outro; se o fizer e a alteração tiver efeitos materialmente relevantes, esta deve ser referida de acordo com o anexo às DF;
- Especialização (ou acréscimo) – os proveitos e os custos são reconhecidos quando obtidos ou incorridos, independentemente do seu recebimento ou pagamento, devendo incluir-se nas DF dos períodos a que respeitem;
- Custo histórico – os registos contabilísticos devem basear-se em custos de aquisição ou de produção, quer a valores monetários nominais, quer a valores monetários constantes;
- Prudência – é possível integrar nas contas um grau de precaução ao fazer as estimativas exigidas em condições de incerteza sem, contudo, permitir a criação de reservas ocultas ou provisões excessivas ou a deliberada quantificação de ativos e proveitos por defeito ou de passivos e custos por excesso;
- Materialidade – as DF devem evidenciar todos os elementos que sejam relevantes e que possam afetar avaliações ou decisões pelos utentes interessados;
- Não compensação – como regra geral, não se devem compensar saldos de contas ativas com contas passivas, de contas de custos e perdas com contas de proveitos e ganhos e, em caso algum, de contas de despesas com contas de receitas (mapas de execução orçamental).

#### SNC-AP

A principal alteração conceptual do SNC-AP em relação ao POC-Educação refere-se à preferência por “características qualitativas” em alternativa aos “princípios contabilísticos” e aos pressupostos subjacentes.

Neste sentido, os pressupostos legislados na EC do SNC têm uma perspetiva diferente na EC do SNC-AP, decretados pelo Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, no sentido de privilegiar uma perspetiva conceptual de substância económica para o relato financeiro. Portanto, a EC do SNC-AP, embora defenda a importância do princípio da continuidade,

evidencia que a sustentabilidade a longo prazo se torna mais relevante para avaliar o desempenho do Estado. Esse princípio da continuidade que está subjacente à preparação das DF nas entidades públicas, dificilmente estará relacionado com a capacidade de um Estado cumprir as suas obrigações financeiras e dificilmente pode ser avaliado através do património líquido ou capital próprio (como acontece no setor empresarial). Em suma, o princípio da continuidade é importante, porém a sustentabilidade a longo prazo é mais relevante para avaliar o desempenho do Estado. Também evidencia a importância do pressuposto do acréscimo, como defende Gonçalves (2009), pelo que as DF devem ser preparadas de acordo com o regime contabilístico do acréscimo, através do qual os efeitos das transações e de outros acontecimentos são reconhecidos quando estes ocorram (e não quando caixa ou equivalentes de caixa sejam recebidos ou pagos), sendo registados contabilisticamente e relatados nas DF dos períodos com os quais se relacionem.

As características qualitativas indicadas na EC do SNC-AP são:

- Relevância – a informação financeira e não financeira é relevante se for capaz de fazer a diferença no alcance dos objetivos do relato financeiro;
- Fiabilidade – a representação é fiel quando a descrição dos fenómenos é completa, neutra e isenta de erros materiais;
- Compreensibilidade – qualidade da informação que permite aos utilizadores das DF compreenderem o seu significado;
- Oportunidade – ter a informação disponível para os utilizadores das DF antes de deixar de ser útil para efeitos de responsabilização pela prestação de contas e tomada de decisões;
- Comparabilidade – qualidade da informação que permite aos utilizadores das DF identificar semelhanças e diferenças entre dois conjuntos de fenómenos;
- Verificabilidade – qualidade da informação que ajuda a assegurar aos utilizadores que a informação incluída no relato financeiro representa os fenómenos económicos e outros que pretende representar.

A EC do SNC-AP indica como constrangimentos na informação do relato financeiro: a materialidade, a relação custo-benefício e o equilíbrio entre as características qualitativas.

#### ***2.3.2.4. Elementos das demonstrações financeiras***

##### **POC-Educação**

No POC-Educação é a própria estrutura das DF que determina a identificação dos seguintes elementos:

- Ativos, passivos e fundos próprios (balanço);
- Custos e perdas e proveitos e ganhos (demonstração de resultados);
- Receitas e despesas (mapas de execução orçamental e mapa da situação financeira);
- Recebimentos e pagamentos (mapas de fluxos de caixa).

##### **SNC-AP**

No § 86 da EC do SNC-AP encontra-se referido que as DF “retratam os efeitos financeiros das transações e outros acontecimentos agrupando-os em grandes agregados conforme as suas características económicas”. Estes grandes agregados são designados “elementos das DF”, identificando apenas os elementos relacionados com a mensuração da posição financeira e com a mensuração do desempenho:

- Ativos, passivos, contribuições para o património líquido e distribuições do património líquido (balanço);
- Rendimentos e gastos (demonstração dos resultados).

## Capítulo 3 – Metodologia de Investigação

A implementação, em 2000, do POC-Educação obrigou as IES à implementação de três sistemas contabilísticos: a contabilidade orçamental, a contabilidade patrimonial e a contabilidade analítica. Passados 18 anos sobre a data da sua publicação (15 anos até à data da aprovação do SNC-AP), no âmbito do sistema de contabilidade patrimonial o reconhecimento e mensuração dos ativos, designadamente das suas imobilizações corpóreas, poderá continuar a ser, tendo por base a expectativa inicial, isto é, a expectativa *a priori*, aspeto de grande relevância para os preparadores das contas das IES. Agora, num horizonte de curto prazo, as IES têm a implementação do SNC-AP.

Atento a esta realidade, esta dissertação pretende estudar a importância das imobilizações corpóreas nas IES politécnicas e efetuar uma análise crítica decorrente das alterações ao referencial contabilístico.

Neste capítulo serão apresentadas de forma estruturada as metodologias de investigação a ser adotadas no âmbito da presente investigação. Inicialmente analisamos a etimologia e o significado da expressão “metodologia”:

- Em termos etimológicos, Prodanov e Freitas (2013: 14) entendem que “metodologia” vem do grego “meta”, isto é, “ao largo”; “odos” significa “caminho” e “logos” traduz “estudo” ou “discurso”.
- Quanto ao significado, o dicionário de língua portuguesa Priberam refere que metodologia é a “arte de dirigir o espírito na investigação da verdade”. Sousa e Batista (2011) entendem que metodologia de investigação é um processo que visa apurar a estratégia de investigação, a qual condiciona a preferência das técnicas de recolha de dados, devendo ser adaptada aos objetivos a atingir. Prodanov e Freitas (2013: 14) defendem que metodologia pode ser percebida como uma disciplina que se compromete a estudar, compreender e avaliar os vários métodos disponíveis para a produção de uma pesquisa académica. Sendo que a um nível aplicado, a metodologia permite examinar, descrever e avaliar métodos e técnicas de pesquisa que facultem o agrupamento organizado e o processamento de informações,

dispondo-se a resolver problemas e/ou questões de investigação. Portanto, a metodologia é a aplicação de procedimentos e técnicas, as quais devem ser observadas para construção do conhecimento, cujo propósito é comprovar sua validade e utilidade nos diversos domínios da sociedade.

Portanto, pode-se dizer que a investigação passa pela análise e compreensão do tema proposto, o qual contém questões a dar resposta, partindo de uma realidade específica, que serve de base e de guia de orientação.

Para o efeito, nesta dissertação, a metodologia utilizada foi estabelecida tendo em consideração a necessidade de dar resposta às questões formuladas, seguindo a abordagem qualitativa, a qual tem tido um desenvolvimento significativo em contabilidade (Vieira, Major e Robalo, 2009).

A investigação qualitativa recorre a diferentes métodos, sendo que a recolha de informação por via de textos ou documentos para análise é um dos métodos mais comuns (Vieira et al., 2009).

Existe uma variedade de fontes documentais através das quais se pode gerar informação (ibid). O presente estudo suporta-se dos relatórios e contas anuais, que foram obtidos quer nos *websites* das IES politécnicas, quer por *e-mail* após solicitação aos presidentes das instituições cuja informação não estava disponível nos respetivos *websites*.

Assim, a metodologia qualitativa será suportada por estudo de casos múltiplos, normalmente adotados em contabilidade (ibid). Para o efeito, optou-se pelo estudo das imobilizações corpóreas em várias unidades organizacionais (ibid), as IES politécnicas com contas anuais disponibilizadas no período entre 2010 e 2015.

Portanto, no sentido de apurar a estratégia de investigação e de justificar a metodologia de investigação adotada, este capítulo está dividido em três subcapítulos: método de investigação, métodos e técnicas de recolha e, por fim, limitações.

### **3.1. Método de investigação**

O método de investigação, de acordo com Canastra, Haanstra e Vilanculos (2015), está dependente da problemática em estudo, a qual deve orientar todo o processo investigativo, constituindo, desta forma, pedra angular da arquitetura de uma investigação científica. Pelo facto de as práticas existentes apontarem para a necessidade de formulação de objetivos, convém ter em consideração que os objetivos devem procurar expressar as atuações a desenvolver no decurso da investigação.

De acordo com os referidos autores existem vários métodos de investigação com diferentes perspetivas e cujo carácter se pode distinguir de entre o quantitativo, o qualitativo e o misto. Na perspetiva quantitativa os autores consideram três métodos: o descritivo, o correlacional e o experimental. Na perspetiva qualitativa os autores consideram quatro métodos: o interpretativo, o etnográfico, a investigação-ação e o estudo de caso. Por fim, na perspetiva mista são considerados o método exploratório e o método descritivo.

A presente dissertação aborda o método de investigação de estudo de caso, concretamente o estudo de casos múltiplos. Com efeito, Canastra, Haanstra e Vilanculos (2015) revelam que o estudo de caso é um método privilegiado para estudar fenómenos ou acontecimentos sociais que revelam singularidade e complexidade, em termos de apreensão global, sendo a análise documental uma das técnicas imprescindíveis para captar a complexidade de que se reveste este método de investigação. Em linha com estes autores, Sousa e Baptista (2011) entendem que a investigação qualitativa distingue-se pelo interesse nos resultados e pelo maior interesse no próprio processo de investigação, pelo que, ao estudar sistemas dinâmicos, o investigador desempenha um papel fundamental na recolha de dados, produzindo informação a partir de documentos, entrevistas e da observação. Por isso, o presente método tem como vantagem principal o acesso a uma realidade complexa e diversificada.

No mesmo sentido, Yin (2009) entende que o estudo de caso deve usar-se para confrontar determinadas condições, acreditando que estas possam ser indispensáveis para compreender o caso. Isto significa que o estudo de caso viabiliza a compreensão de duas

componentes, o fenómeno e o contexto, algo que é difícil de conceber noutros géneros de investigação.

Cohen, Manion e Morrison (2007) identificam vantagens nos estudos de casos:

- São normalmente redigidos em linguagem de carácter mais informal, sendo facilmente compreendidos por uma ampla audiência;
- São inteligíveis ao evidenciar características únicas que, de outra forma, poderiam ser perdidas em dados de maior escala;
- São usados em contextos reais e fornecem informações sobre casos semelhantes, auxiliando na sua interpretação;
- Podem ser realizados por um único investigador.

Esta dissertação segue o método do estudo de casos múltiplos, examinando em profundidade a importância das imobilizações corpóreas na posição financeira dos Institutos Politécnicos Portugueses, através do estudo das contas aprovadas no período 2010-2015, ainda na vigência do POC-Educação, e analisando as alterações decorrentes da introdução do futuro referencial contabilístico, o SNC-AP. Os objetivos pretendem dar resposta às questões da investigação formuladas relacionadas com a perceção da importância das imobilizações corpóreas na posição financeira das IES politécnicas, pela identificação das principais diferenças no reconhecimento e mensuração das imobilizações corpóreas (POC-Educação) e dos AFT (SNC-AP) e, em função da realidade das IES estudadas, pela análise do impacto das alterações na contabilização dos subsídios ao investimento, quer na estrutura do balanço, quer nos principais rácios de estrutura.

### **3.2. Métodos e técnica de recolha**

No que concerne aos métodos e técnicas de recolha, segundo Gil (2008), as fontes de estudo podem ser referências bibliográficas como livros técnicos, obras de referência, periódicos científicos, teses e dissertações, anais de encontros científicos, periódicos de indexação e resumo. O mesmo autor refere que as fontes podem estar disponíveis em várias localizações físicas ou em sítios da *internet* (cuja obtenção depende da atualização dos mesmos), como foi o caso dos relatórios e contas em análise no presente estudo.

Com efeito, devido à crescente globalização, a investigação qualitativa tem vindo a sofrer uma mudança em termos tecnológicos, sobressaindo a *internet* como fonte de informação, o que suporta uma opinião com uma década, de que “[a] Internet constitui hoje um dos mais importantes veículos de informações” (Gil, 2008: 70), pelo que cabe ao investigador filtrar a informação útil dada a panóplia de resultados que se obtêm pela via digital.

Neste sentido, para o presente estudo, inicialmente os relatórios e contas anuais foram obtidos quer nos *websites* das IES politécnicas, tendo sido possível elaborar a primeira versão de uma tabela comparativa com os documentos obtidos. Numa segunda fase, recorreu-se a vários motores de pesquisa na *internet* para encontrar documentos relativamente aos quais o acesso não era intuitivo ou direto através dos *websites*. Por conseguinte, a tabela comparativa foi atualizada com os documentos obtidos. Seguidamente, foram enviados *e-mails* aos presidentes das instituições cuja informação não estava disponível nos seus *websites* e não foi possível obter por outros meios, a solicitar os documentos para análise e informando de qual o objetivo pretendido. Note-se que, nos casos das IES politécnicas relativamente às quais já se tinham obtido relatório de atividades sem contas, foi solicitada cópia das contas.

Assim, e após insistências via telefone e *e-mails*, foi possível elaborar uma tabela comparativa mais consistente, a qual permite identificar a tipologia dos documentos obtidos:

- Relatório de atividades;
- Relatório de atividades e contas;
- Relatório de atividades e gestão consolidado;
- Relatório de contas;
- Relatório de contas consolidado;
- Relatório de gestão;
- Relatório de gestão consolidado;
- Relatório de gestão e atividades;
- Relatório de gestão e contas consolidado.



Após a conclusão do processo de recolha, procedeu-se à organização e sistematização de toda a informação recolhida no sentido da sua utilização como objeto de estudo desta investigação e da resposta aos objetivos enunciados.

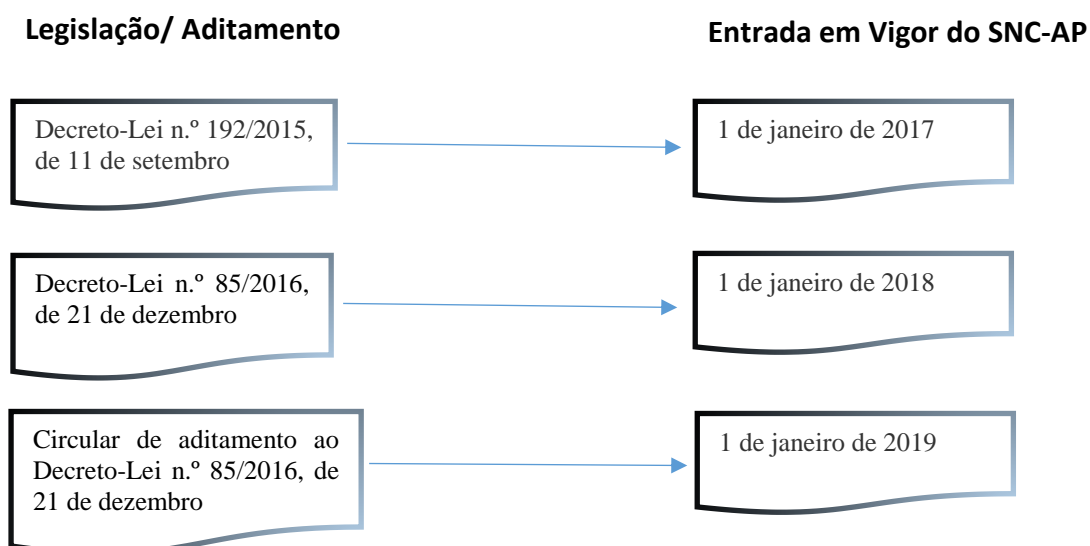
### 3.3. Limitações

Em geral, reconhecem-se as limitações inerentes aos métodos qualitativos, em concreto ao estudo de casos, e que Cohen, Manion e Morrison (2007) sistematizam como a eventual não generalização dos resultados (exceto nos casos em que outros investigadores lhes reconheçam aplicação), a eventual subjetividade dos estudos e o facto dos mesmos estarem propensos a tendências na observação.

Em particular, neste estudo encontraram-se limitações como a enorme dificuldade em obter informação sobre os relatórios e contas de algumas IES politécnicas, a qual deveria ser acessível respeitando os prazos de divulgação e de forma simples e intuitiva.

Esta limitação originou atrasos no planeamento e incertezas quanto à delimitação temporal do estudo, até porque a publicação do SNC-AP e a sua adoção iminente (*vide* figura 1) poderia suscitar dúvidas quanto à utilidade temporal da investigação.

Figura 1 – Adiamentos à adoção do SNC-AP



Fonte: elaboração própria.

Ponderados os adiamentos à adoção do SNC-AP e a continuidade das IES em preparar e apresentar contas no modelo POC-Educação, a opção recaiu na manutenção dos objetivos iniciais e da delimitação inicial 2010-2015.

## **Capítulo 4 – Tratamento contabilístico das imobilizações corpóreas**

Este capítulo procura sustentar a resposta aos objetivos delineados para o estudo, razão pela qual é feita a análise comparativa do tratamento contabilístico das imobilizações corpóreas no POC-Educação com o tratamento contabilístico dos ativos fixos tangíveis no SNC-AP, destacando-se as principais diferenças entre estes normativos.

A análise segue de perto a estrutura e conteúdo das normas internacionais (e nacionais) de contabilidade, ou seja, o reconhecimento, a mensuração inicial, a mensuração subsequente – amortização / depreciação, reavaliação / revalorização – e as divulgações. Considerando o impacto na posição financeira das IES é evidenciado o caso dos subsídios ao investimento / transações sem contraprestação, sintetizando as principais diferenças entre o POC-Educação e o SNC-AP.

### **4.1. As imobilizações corpóreas no POC-Educação**

No âmbito do sistema de contabilidade patrimonial do POC-Educação, o reconhecimento e mensuração dos ativos, designadamente das suas imobilizações corpóreas, é um aspeto de grande relevância para os preparadores das contas das instituições de ensino superior.

O POC-Educação não refere qualquer conceito de ativo. Considera, todavia, que as imobilizações são os bens detidos com continuidade ou permanência e que não se destinam a ser vendidos ou transformados no decurso normal das operações da entidade, quer sejam de sua propriedade, quer sejam bens do Estado afetos à entidade, incluindo os bens de domínio público, quer estejam em regime de locação financeira.

Cumprindo esta definição, as imobilizações corpóreas incluem os imobilizados tangíveis, móveis ou imóveis (com exceção dos bens de domínio público)<sup>2</sup>, que a entidade ou entidades do grupo utilizam na sua atividade operacional, que não se destinem a ser vendidos ou transformados, com carácter de permanência superior a um ano. Incluem,

---

<sup>2</sup> Ver definição de bens de domínio público na página 32.

igualmente, as benfeitorias e as grandes reparações que sejam de acrescentar ao custo daqueles imobilizados.

De acordo com o código de contas do POC-Educação, as imobilizações corpóreas integram os imobilizados tangíveis, móveis ou imóveis (à exceção dos bens de domínio público), os quais são apresentadas na conta 42 e desenvolvem-se nas subcontas apresentadas na tabela 2.

**Tabela 2 – Desenvolvimento da conta “42 imobilizações corpóreas”**

Subcontas	Designação e descrição
421	Terrenos e recursos naturais
422	Edifícios e outras construções
423	Equipamento e material básico
424	Equipamento de transporte
425	Ferramentas e utensílios
426	Equipamento administrativo
427	Taras e vasilhame

Fonte: POC-Educação.

As imobilizações corpóreas deverão, ainda, apresentar as seguintes subdivisões em todas as suas subcontas:

- 42xxx1 bens próprios;
- 42xxx2 bens próprios em poder de entidades do grupo;
- 42xxx3 bens de entidades, ou *sub-entidades*, do grupo afetos à atividade operacional;
- 42xxx4 bens próprios em poder de outras entidades;
- 42xxx5 bens de outras entidades;
- 42xxx6 bens em regime de locação financeira.

#### 4.1.1. Reconhecimento

O POC-Educação não estabelece critérios de reconhecimento das imobilizações corpóreas. No entanto, comparativamente ao POCP, foram criadas algumas subcontas tendo em consideração o tipo de entidades sujeitas ao POC-Educação e a necessidade de obter informação necessária ao setor da educação, designadamente a identificação dos bens afetos às diferentes atividades, como o ensino, a investigação e os serviços de apoio escolar, entre outros.

Destaca-se, também, a criação de subcontas nas contas de imobilizações corpóreas de forma a identificar os bens de terceiros (cedidos temporariamente à entidade ou adquiridos pelo sistema de locação financeira) e os bens em poder de terceiros (cedidos temporariamente a outras entidades). Significa que, os bens cedidos passam a integrar o ativo da entidade utilizadora e não da entidade proprietária.

Não obstante o POC-Educação não consagrar a substância sobre a forma como princípio contabilístico geralmente aceite, de acordo com o mesmo plano, esta é somente utilizada quando se trata da contabilização da cedência de bens com horizonte temporal de retorno e de bens em regime de locação financeira:

- Na cedência de bens a outras entidades é seguido o regime geral que resulta do instrumento jurídico de cedência, doação ou locação. Neste âmbito, quando há uma cedência gratuita de bens, feita sem horizonte temporal de retorno, e quando um bem é adquirido por uma entidade-mãe para ser afeto a uma entidade do grupo com estatuto de direito público, de forma permanente, o bem deverá ser inscrito no seu património.
- No regime de locação financeira, a contabilização por parte do locatário deverá reger-se por regras desde o início do contrato até à titularidade do bem.
- Com o contrato, a locação deve ser registada por igual valor no ativo e no passivo, numa conta de fornecedores de *leasing*, pelo mais baixo do justo valor do imobilizado nesse regime, líquido de subsídios e de créditos de imposto, ou, em alternativa, do valor atual (a taxa de desconto a usar e a implícita na locação, se determinável, ou a taxa de juro corrente no mercado em operações de risco e prazo

equivalentes) das prestações, excluindo comissões e serviços do locador. As rendas serão desdobradas de acordo com o plano de amortização financeira da dívida a pagar, debitando a conta do passivo pela parte correspondente à amortização do capital e levando o restante à conta de custos financeiros. O ativo imobilizado deve ser amortizado de forma consistente com a política contabilística da entidade; se não existir certeza razoável de que o locatário obtenha a titularidade do bem no fim do contrato, o ativo deve ser amortizado durante o período do contrato se este for inferior ao da sua vida útil.

#### **4.1.2. Mensuração inicial**

As imobilizações corpóreas devem ser inicialmente mensuradas ao custo de aquisição ou ao custo de produção.

##### **4.1.2.1. Custo de aquisição**

O custo de aquisição é o preço de compra adicionado dos gastos que, direta ou indiretamente, forem suportados para colocar as imobilizações corpóreas em condições de utilização.

##### **4.1.2.2. Custo de produção**

O custo de produção é a soma dos custos das matérias-primas e de outros materiais diretos consumidos, em conjunto com a mão-de-obra direta e de outros custos necessariamente suportados para produzir as imobilizações corpóreas e colocá-las em condições de utilização. Os custos industriais fixos poderão ser imputados ao custo de produção, tendo em conta a capacidade normal dos meios de produção. Já os custos de distribuição, de administração geral e financeiros não são incorporáveis no custo de produção.

##### **4.1.2.3. Juros suportados**

Sem prejuízo do princípio geral de atribuição dos juros suportados aos resultados do exercício, o POC-Educação prevê que nos financiamentos destinados a imobilizações os respetivos juros possam ser imputados à compra e produção das mesmas, durante o

período em que elas estiverem em curso, desde que isso se considere mais adequado e se mostre consistente. Na produção por partes isoláveis, logo que cada parte estiver completada e em condições de ser utilizada cessará a imputação dos juros a ela inerentes.

#### ***4.1.2.4. Imobilizados obtidos a título gratuito***

Para o imobilizado obtido a título gratuito, de acordo com os critérios de valorimetria do POC-Educação, deverá ser considerado o valor resultante da avaliação ou o valor patrimonial definido nos termos legais ou, caso não exista disposição legal, o valor resultante da avaliação segundo critérios técnicos que se adequem à natureza desses bens.

#### ***4.1.2.5. Transferências de imobilizados***

De acordo com o POC-Educação, no âmbito das transferências de imobilizados entre entidades públicas enquadradas no POCP, caso não exista valor fixado no diploma que autoriza a transferência ou valor acordado entre as partes, o valor a atribuir será o valor constante nos registos contabilísticos da entidade de origem, sendo que na impossibilidade de aplicar qualquer destas formas, deve-se aplicar a mensuração considerada para ativos imobilizados obtidos a título gratuito.

#### ***4.1.2.6. Bens de domínio público***

O conceito de bens de domínio público, segundo Fonseca (2012), inclui critérios dominiais de bens afetos ao uso do público, ou aos serviços públicos, e que sejam insusceptíveis de propriedade privada. De acordo com o código de contas do POC-Educação, as imobilizações corpóreas dos bens de domínio público (não incluídas na conta 42 - imobilizados tangíveis, móveis ou imóveis) são apresentadas na conta 45 e desenvolvem-se nas subcontas apresentadas na tabela 3.

**Tabela 3 – Desenvolvimento da conta “45 bens de domínio público”**

<b>Subcontas</b>	<b>Designação</b>
451	Terrenos e recursos naturais
452	Edifícios
453	Outras construções e infraestruturas
454	Infraestruturas e equipamento de natureza militar
455	Bens de património histórico, artístico e cultural
459	Outros bens de domínio público

Fonte: POC-Educação.

As imobilizações corpóreas dos bens de domínio público de que a entidade é administrante ou concessionária deverão ser subdivididas da seguinte forma:

- 45xxx1 bens administrados;
- 45xxx2 bens administrados e afetos a entidades do grupo;
- 45xxx3 bens administrados e afetos a *subentidades* do grupo;
- 45xxx4 bens administrados e concessionados a outras entidades;
- 45xxx5 bens concessionados de outras entidades administradas.

Os bens de domínio público são incluídos no ativo imobilizado da entidade responsável pela sua administração ou controlo, estejam ou não afetos à sua atividade operacional. A mensuração destes bens será efetuada, sempre que possível, ao custo de aquisição ou ao custo de produção.

Para o caso específico dos bens de património histórico, artístico e cultural, previstos no §7 da NCP 5, os quais têm a presente denominação devido ao seu significado histórico, artístico, cultural ou ambiental, tem-se alguns exemplos como edifícios históricos e monumentos, sítios arqueológicos, áreas de conservação e reservas naturais e obras de arte. As entidades do setor público podem deter ativos do património histórico, adquiridos durante anos e por variados meios, seja compra, doação, legado ou expropriação. Segundo a mesma fonte, por norma este género de ativos não são detidos pela sua capacidade de



gerar influxos de caixa, pelo que podem existir obstáculos legais ou sociais para os usar para tais finalidades.

#### **4.1.3. Mensuração subsequente**

Quanto à mensuração subsequente das imobilizações corpóreas, o POC-Educação permite o modelo do custo, sendo os bens suscetíveis de amortização, e o modelo da reavaliação.

##### **4.1.3.1. Amortização**

Se os elementos das imobilizações corpóreas tiverem uma vida útil limitada ficam, em regra, sujeitos a uma amortização sistemática durante esse período.

O método estipulado para o cálculo das amortizações do exercício é o das quotas constantes, de acordo com a Portaria n.º 671/2000, de 17 de abril que aprovou o CIBE — Cadastro e Inventário dos Bens do Estado. Segundo esse diploma, a fixação de quotas diferentes das estabelecidas na Lei para os elementos das imobilizações corpóreas, nomeadamente o adquirido em segunda mão, deve ser justificada nas notas ao balanço e à demonstração de resultados.

Quando à data do balanço, após o registo das amortizações do exercício, os elementos das imobilizações corpóreas, seja ou não limitada a sua vida útil, tiverem um valor inferior ao registado na contabilidade, devem ser objeto de amortização extraordinária correspondente à diferença, se for de prever que a redução desse valor seja permanente. A depreciação extraordinária não deve ser mantida se deixarem de existir os motivos que a originaram.

##### **4.1.3.2. Reavaliação**

O POC-Educação estabelece que, como regra geral, as imobilizações corpóreas são mensuradas pelo modelo do custo. Porém, a reavaliação legal deste tipo de ativos é permitida, desde que existam normas que a autorizem e que definam os respetivos critérios de mensuração.

#### **4.1.4. Divulgações**

Caso não seja possível mensurar as imobilizações corpóreas, ou se no reconhecimento inicial o custo de aquisição ou o custo de produção for desconhecido, este elemento deverá ser identificado em anexo, justificando-se a impossibilidade de mensuração.

#### **4.1.5. A contabilização dos subsídios ao investimento**

No que concerne à contabilização dos subsídios ao investimento, deve-se atender que a maior parte do rendimento das entidades públicas é proveniente de transações sem contraprestação, sendo os subsídios parte dessa fonte de rendimento (Rosa, 2017). Para ilustrarmos a importância dos subsídios, nomeadamente dos subsídios ao investimento, proceder-se-á a exemplos práticos, primeiramente no âmbito do POC-Educação e posteriormente no âmbito do SNC-AP. As diferenças contabilísticas entre ambos os casos serão ilustradas para melhor compreensão da importância da alteração de normativo contabilístico, no que se refere à contabilização dos subsídios ao investimento.

##### ***Exemplo 1 – Subsídio não reembolsável***

Uma IES politécnica decidiu efetuar um investimento num edifício pedagógico no valor de € 100 000. Após submissão e aceitação de candidatura para atribuição de um subsídio a fundo perdido, contratualizou com uma entidade pública a atribuição de um subsídio ao investimento não reembolsável, e sem condições, no valor de € 80 000. A taxa de depreciação dos edifícios pedagógicos, de acordo com o Portaria n.º 671/2000, de 17 de abril, que aprovou o CIBE — Cadastro e Inventário dos Bens do Estado, é de 1,25%. O subsídio é atribuído no momento da aquisição do edifício pedagógico (1 de janeiro do ano n), e é recebido no decurso do segundo ano (1 de março do ano n+1). O edifício pedagógico é adquirido em condições de utilização pela IES.

Em termos práticos, os registos contabilísticos referem-se ao reconhecimento e mensuração inicial do imobilizado corpóreo e à atribuição do subsídio (cujo recebimento ocorre no ano seguinte), à amortização (mensuração subsequente) e ao reconhecimento do proveito relativo ao subsídio (na mesma proporção da amortização), sendo que o

subsídio inicialmente afeta o passivo e, na mesma proporção da amortização, vai sendo reconhecido nos resultados.

#### **1 de janeiro do ano n**

Aquisição do edifício pedagógico a pronto pagamento:

422	IC - Edifícios e outras construções	100 000	
	12 Depósitos à ordem		100 000

Atribuição do subsídio não reembolsável:

26812	Devedores pela atribuição de subsídios ao investimento, c/c	80 000	
	2745 Proveitos diferidos - Subsídios para investimentos		80 000

#### **31 de dezembro do ano n e seguintes**

Amortizações do edifício pedagógico:

6622	Amortizações do exercício – IC	1 250	
	4822 Amortizações acumuladas – IC		1 250

Reconhecimento do proveito relativo ao subsídio não reembolsável, na mesma proporção da amortização:

2745	Proveitos diferidos Subsídios para investimentos	1 000	
	7983 Outros proveitos e ganhos extraordinários Em subsídios para investimentos		1 000

#### **1 de março do ano n+1**

Recebimento do subsídio não reembolsável:

12	Depósitos à ordem	80 000	
	26812 Devedores pela atribuição de subsídios ao investimento, c/c		80 000

### **4.2. Os ativos fixos tangíveis no SNC-AP**

A transição do POC-Educação para o SNC-AP trouxe algumas mudanças do léxico contabilístico, como se pode ver na tabela 4 de correspondência (ainda que por vezes não exista correspondência total).

**Tabela 4 – Alterações do léxico do POC-Educação para o SNC-AP**

<b>POC-Educação</b>	<b>SNC-AP</b>
Imobilizações corpóreas	Ativos fixos tangíveis
Amortizações	Depreciações
Subsídios ao investimento	Transações sem contraprestação
Custo	Gasto
Proveito	Rendimento
Reavaliação	Revalorização
...	...

Fonte: Elaboração Própria.

No âmbito do sistema de contabilidade patrimonial do SNC-AP, o reconhecimento e mensuração dos ativos, designadamente dos seus ativos fixos tangíveis, mantém-se como aspeto de grande relevância para os preparadores das contas das instituições de ensino superior.

Deste modo, a NCP 5 prescreve o tratamento contabilístico dos AFT, abordando o reconhecimento, a mensuração inicial, a mensuração subsequente e o desreconhecimento, permitindo, desse modo, divulgar informação sobre os investimentos uma entidade nestes tipos de ativos, a todos os utilizadores das DF.

A NCP 5 abrange, entre outros, os AFT quer de domínio público, quer de domínio privado, incluindo infraestruturas e bens do património histórico. De notar que uma entidade deve reconhecer os bens de património histórico tangível, desde que se satisfaça a definição e os critérios de reconhecimento de AFT; caso não se satisfaça, então deve-se fazer a divulgação nas notas às DF.

Importa, por último, atender à definição de AFT, a qual, segundo Ribeiro (2016), é um bem com substância física, por um lado, que se espera que seja usado por mais de um período de relato (normalmente correspondente a um ano civil), por outro, que seja detido para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para aluguer a terceiros ou para fins administrativos.

Já segundo a definição normativa do SNC-AP, tem-se a definição mais lata de ativo, segundo o §88 “[u]m ativo é um recurso presentemente controlado pela entidade pública como resultado de um evento passado”, sendo que, de acordo com legislado no §89, “um recurso é um item que contém em si a capacidade de proporcionar um influxo de potencial de serviço ou de benefícios económicos futuros”. O referido recurso tem de ser obrigatoriamente controlado pela entidade pública, podendo, ou não, assumir substância física. Já os benefícios podem ser originados pelo recurso em si próprio, ou pelo direito a dispor desse recurso. Com o carácter mais específico, tem-se a própria definição de ativo fixo tangível, fornecida pelo normativo do SNC-AP, nomeadamente na NCP 5, a qual se encontra no §9, em que AFT são bens com substância física que, por um lado, são detidos para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para aluguer a terceiros, ou para fins administrativos; e, por outro, se espera que sejam usados durante mais de um período de relato.

De acordo com o código de contas do SNC-AP, os ativos fixos tangíveis são apresentados na conta 43 e desenvolvem-se nas subcontas indicadas na tabela 5.

**Tabela 5 – Desenvolvimento da conta “43 ativos fixos tangíveis”**

<b>Subcontas</b>	<b>Designação e descrição</b>
430	Bens de domínio público, património histórico, artístico e cultural
431	Terrenos e recursos naturais
432	Edifícios e outras construções
433	Equipamento básico
434	Equipamento de transporte
435	Equipamento administrativo
436	Equipamentos biológicos
437	Outros ativos fixos tangíveis

Fonte: SNC-AP.

#### **4.2.1. Reconhecimento**

O SNC-AP, de acordo com o §10 da NCP 5, estabelece que um bem do ativo fixo tangível deve ser reconhecido somente se for provável que fluam benefícios económicos futuros para a entidade, ou houver potencial de serviço associados ao bem, e o custo ou o justo valor do bem puder ser mensurado com fiabilidade.

Desde logo, uma IES deve reconhecer todos os custos do ativo no momento em que são suportados, incluindo aqueles que são suportados inicialmente para adquirir ou construir, assim como os custos subsequentes para adicionar ou substituir uma parte ou ainda prestar assistência técnica a esse ativo.

Diferente é o caso dos custos subsequentes com a assistência técnica corrente aos bens, os quais que devem ser reconhecidos nos resultados logo que suportados, não devendo influenciar a quantia escriturada dos bens.

Há bens que exigem grandes inspeções, substituição a intervalos regulares ou substituições não recorrentes. Nestes casos, de acordo com Ribeiro (2016), devem ser reconhecidos como ativos fixos tangíveis a quantia escriturada, se estiverem previstas as condições de reconhecimento e, em contrapartida, as partes substituídas devem ser desreconhecidas.

As grandes peças sobresselentes e equipamentos de substituição reconhecem-se como ativos fixos tangíveis se estes só puderem ser usados em conexão com um outro AFT, ou, em alternativa, quando a entidade espera usá-los por mais de um período.

#### **4.2.2. Mensuração inicial**

Na mensuração inicial, no caso de transação com contraprestação, satisfazendo as condições de reconhecimento, o ativo deve ser inicialmente mensurado pelo seu custo.

##### ***4.2.2.1. Custo de aquisição***

O custo de aquisição de um AFT, de acordo com a NCP 5, §21, abrange o seu preço de compra (incluindo direitos de importação e impostos dedutíveis não reembolsáveis sobre a compra, após dedução de descontos comerciais e abatimentos), custos diretamente imputáveis para colocar o ativo operacional e no local e condições pretendidas e a

estimativa inicial dos custos de desmantelamento e de remoção do bem e da restauração do local em que está localizado. Alguns exemplos de custos diretamente imputáveis são o custo de instalação e montagem, os honorários profissionais e o custo de entrega e manuseamentos iniciais. Os custos não incorporáveis incluem custos de administração e outros custos gerais, custos publicitários e promocionais de lançamento de um novo produto e custos de abertura de novas instalações.

Acrescenta-se que quando um bem já se encontra no local e em condições necessárias para operar da maneira pretendida pelo órgão de gestão, cessa o reconhecimento de custos na quantia escriturada de um bem do AFT.

#### **4.2.2.2. Custo de produção**

O custo de produção, isto é, o custo de um ativo construído para a própria entidade, é determinado aplicando os mesmos princípios relativos aos bens adquiridos, pelo que, de acordo com o §21 da NCP 5, se uma entidade produzir ativos similares para venda no decurso normal das operações, o custo do ativo deverá ser o mesmo que produzir um ativo para venda, sendo, para tal, eliminados os lucros internos para apurar esses custos. Analogamente, o mesmo parágrafo da NCP 5 refere que “o custo de quantias anormais de materiais, de mão-de-obra ou de outros recursos desperdiçados suportados na construção de um ativo para a própria entidade, não é incluído no próprio ativo”.

#### **4.2.2.3. Juros suportados**

De acordo com o §1 da NCP 7 (Custo de Empréstimos Obtidos) do SNC-AP, em regra, os custos de empréstimos obtidos devem ser reconhecidos como um gasto no período em que são suportados independentemente de como esses empréstimos são aplicados.

Todavia, quando esses custos sejam diretamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de um ativo que se qualifica devem ser capitalizados como parte do custo desse ativo. A capitalização como parte do custo do ativo verifica-se quando for provável que deles resultem benefícios económicos futuros ou potencial de serviço para a entidade e os custos possam ser mensurados com fiabilidade. Quando uma entidade adotar o tratamento contabilístico da capitalização, esse tratamento deve ser aplicado de forma

consistente a todos os custos de empréstimos obtidos que sejam diretamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de todos os ativos que se qualifica da entidade.

#### ***4.2.2.4. Ativos fixos tangíveis obtidos a título gratuito***

Em conformidade encontra-se a NCP 5, a qual, seguindo os preceitos da §19, na transação sem contraprestação, o ativo deve ser contabilizado pelo valor patrimonial tributário, se for imóvel; se for outro ativo, este deve ser contabilizado pelo custo do bem recebido ou, na sua ausência, pelo valor de mercado. Na mensuração do custo, segundo Ribeiro (2016), o custo de um bem de AFT equivale ao preço em dinheiro, ou ao justo valor à data do reconhecimento, para bens adquiridos através de uma transação sem contraprestação.

#### ***4.2.2.5. Transferências de ativos fixos tangíveis***

Na circunstância de um ativo ser adquirido por troca de um ou mais ativos não monetários, cingindo-nos à legislação manifesta no §30 da NCP 5, o custo desse ativo deve ser mensurado ao justo valor, exceto se a transação com contraprestação não tiver valor comercial ou o justo valor dos ativos cedidos e recebidos não possa ser mensurado com fiabilidade, caso em que o ativo adquirido deve ser mensurado pela quantia escriturada do ativo cedido.

Desta forma, é de extrema relevância abordar os conceitos de substância comercial e de justo valor, aquando das transações de ativos não monetários. A análise de se uma transação com contraprestação tem substância comercial exige a avaliação da extensão até à qual se espera que os futuros fluxos de caixa ou potencial de serviço se alterem. Por outro lado, se não existir mercado comparável, o justo valor do ativo é mensurado com fiabilidade se não houver grande discrepância no intervalo de estimativas do justo valor, e, se nesse intervalo, a probabilidade das estimativas puder ser razoavelmente avaliada e usada para estimar o justo valor.



#### **4.2.2.6. Bens de domínio público**

A criação de contas específicas para os bens de domínio público, permite informação do património das Administrações Públicas, identificando o que utilizam, o que lhes pertence e o que pode ser alienado.

O SNC-AP apresenta os bens de domínio público nas propriedades de investimento (subconta 420) e nos ativos fixos tangíveis (subconta 430), desenvolvendo-os nas subcontas expostas na tabela 6.

**Tabela 6 – Desenvolvimento das subcontas 420 e 430, dos bens de domínio público**

<b>Subcontas</b>	<b>Designação</b>
4201	Terrenos e recursos naturais
4202	Edifícios e outras construções
4301	Terrenos e recursos naturais
4302	Edifícios e outras construções
4303	Infraestruturas
4304	Património histórico, artístico e cultural
4309	Outros bens de domínio público

Fonte: SNC-AP.

#### **4.2.3. Mensuração subsequente**

Relativamente à mensuração subsequente no SNC-AP abordar-se-á a depreciação e a revalorização dos ativos fixos tangíveis.

##### **4.2.3.1. Depreciação**

De acordo com o SNC-AP, após o reconhecimento como ativo, um AFT deve ser registado pelo custo, deduzido de depreciações e perdas por imparidade acumuladas, devendo a política ser aplicada a toda a classe de ativos. Acresce o §54 da NCP 5, que o método de depreciação é o mecanismo pelo qual a entidade reflete o padrão que espera que os benefícios económicos futuros, ou potencial de serviço, sejam usufruídos.

Existem diversos métodos de depreciação para imputar a quantia depreciável de um ativo numa base sistemática durante a vida útil estimada, designadamente:

- método das quotas constantes (ou de linha reta) – gasto linear durante a vida útil do ativo;
- método das quotas degressivas (ou do saldo decrescente) – gasto decrescente durante a vida útil do ativo;
- método das unidades de produção – gasto baseado no uso ou produção esperada.

Contudo, tal como é preconizado no §56 da NPC 5, na Administração Pública, em regra, o método mais adequado é o método das quotas constantes (também denominado de linha reta), o qual deve ser aplicado em cada período de forma consistente, caso não ocorram quaisquer alterações no modelo de consumo esperado dos benefícios económicos futuros ou potencial de serviço.

Os §§ 42 a 44 da NPC 5 estabelecem que cada parte de um bem do AFT, com um custo significativo em relação ao custo total, deve ser depreciada separadamente, imputando a quantia inicialmente reconhecida aos seus componentes significativos, mas depreciando separadamente cada parte. Assim, depreciando-se separadamente algumas partes de um bem do AFT, também se deprecia separadamente o remanescente desse bem (partes do bem que não são individualmente significativas). Não obstante, se uma entidade tiver expectativas diferentes para as partes remanescentes, podem ser necessárias técnicas de aproximação para as depreciar de uma forma que represente fielmente o modelo de consumo e/ou a vida útil dessas partes.

De acordo com o §45 da NCP 5 há que ter atenção que, embora o gasto de depreciação de cada período seja geralmente reconhecido nos resultados, pode constituir parte do custo de outro ativo, sendo incorporado na sua quantia escriturada, pois algumas vezes os benefícios económicos futuros, ou potencial de serviço, incorporados num ativo são absorvidos na produção de outros ativos.

A determinação da vida útil de um AFT é de extrema importância, uma vez que esta sendo afetada pelas decisões de gestão, a nível contabilístico influencia o valor das depreciações. De acordo com o §48 da NCP 5, por um lado, “a reparação e manutenção de um AFT não

prejudicam a necessidade em o depreciar”. Por outro lado, é normal que quando as políticas de gestão de ativos agravam o desgaste de um ativo (pela pouca manutenção, por exemplo), a vida útil deva ser reapreciada e ajustada em conformidade. Deve-se, pois, regendo-nos pelo §51 da NCP 5, considerar-se vários fatores aquando da determinação da vida útil de um AFT, nomeadamente:

- Utilização esperada do ativo, cuja vida útil é avaliada por referência à capacidade ou à produção física esperada;
- Desgaste físico esperado, o qual depende de fatores operacionais, como, por exemplo, o número de turnos durante os quais o ativo será usado, o programa de reparações e manutenções, ou o cuidado e manutenção do ativo enquanto estiver ocioso;
- Obsolescência técnica e comercial resultante de alterações ou melhoramentos na produção, ou de alterações na procura do mercado para os produtos ou serviços produzidos pelo ativo;
- Limites de natureza legal ou outra sobre o uso do ativo, como, por exemplo, as datas de expiração de contratos de locação relacionados.

De notar o carácter diferenciado de terrenos e edifícios separáveis contabilisticamente, ainda que adquiridos conjuntamente. Atendendo ao §52 da NCP 5, por um lado, os terrenos têm uma vida útil ilimitada pelo que não são depreciados, salvo algumas exceções, pedreiras e aterros, por exemplo. Por outro, os edifícios têm uma vida útil limitada e, por isso, são ativos depreciáveis, sendo que um aumento no valor do terreno onde um edifício está implantado não afeta a determinação da quantia depreciável do edifício. O custo do terreno pode incluir custos de desmantelamento, remoção e restauro do local. Nesse caso, a parcela do custo do terreno é depreciada durante o período de benefícios económicos, ou potencial de serviço, obtidos ao suportar os custos.

Uma vez que a reparação e manutenção de um ativo não prejudicam a necessidade de o depreciar, pode-se declarar que a quantia depreciável de um ativo deve ser imputada numa base sistemática, ao longo da sua vida útil e, conforme o §47 da NCP 5, sempre que o valor residual e a vida útil de um ativo forem revistos, por as expetativas correntes diferirem das estimativas iniciais, as alterações devem ser contabilizadas como uma alteração de uma

estimativa contabilística. Para efeitos contabilísticos, a quantia depreciável de um ativo deve ser determinada após dedução do seu valor residual.

A depreciação de um ativo começa quando este fica disponível para uso, considerando o §50 da NCP 5, sendo que a mesma depreciação cessa quando o ativo é desreconhecido, e não quando este se torna ocioso ou quando é retirado de uso e fica detido para alienação, a menos que esteja completamente depreciado.

O §57 da NCP 5 remete para a NCP 9 (Imparidade de Ativos) para determinar se um AFT está em imparidade, explicando quando e como uma entidade deve: rever a quantia escriturada dos seus ativos; determinar a quantia recuperável de serviço, ou a quantia recuperável do ativo; e reconhecer ou desreconhecer uma perda por imparidade. De acordo com §5 da NCP 9, “imparidade é uma perda de benefícios económicos futuros ou potencial de serviço de um ativo, para além do reconhecimento sistemático da perda dos benefícios económicos futuros ou potencial de serviço desse ativo por via da depreciação”. Assim, é importante entender os procedimentos que uma entidade deve aplicar para determinar se um ativo está em imparidade e assegurar que as perdas por imparidade são reconhecidas, tendo em atenção as especificidades das reversões de perdas por imparidade.

Um AFT está em imparidade quando a quantia escriturada excede a sua quantia recuperável. O §31 da NCP 9 define quantia recuperável como a maior quantia entre o justo valor de um ativo menos custos de vender e o seu valor de uso. Portanto, para efeitos de imparidade, se a quantia recuperável exceder a quantia escriturada, o ativo não está em imparidade, logo torna-se desnecessário estimar outra quantia. Por outras palavras, a quantia escriturada de um ativo deve ser reduzida para a sua quantia recuperável de serviço se, e apenas se, a quantia recuperável de serviço for menor do que a quantia escriturada.

É importante salientar que uma perda por imparidade deve ser reconhecida imediatamente nos resultados. Após o reconhecimento de uma perda por imparidade, a depreciação do ativo deve ser ajustada em períodos futuros para imputar a quantia

escriturada revista do ativo, menos o seu valor residual, numa base sistemática durante a sua vida útil remanescente.

Relativamente às reversões de perdas por imparidade, em cada data de relato, a entidade deve avaliar se há indícios de que uma perda por imparidade, reconhecida em períodos anteriores, possa ter diminuído ou deixado de existir. Em caso afirmativo, deve-se apurar a quantia recuperável estimada de serviço desse ativo.

#### **4.2.3.2. Revalorização**

A revalorização pode resultar no aumento ou diminuição da quantia escriturada do ativo revalorizado. Nesse sentido, de acordo com os preceitos do §33 da NCP 5, caso um AFT seja revalorizado, deve-se voltar a determinar a sua vida útil e toda a classe a que esse ativo pertence deve ser revalorizada, para evitar revalorizações seletivas, deformando assim a fiabilidade das DF.

Portanto, pela NCP 5, nas revalorizações é possível uma entidade deparar-se com dois casos, o aumento ou diminuição da quantia escriturada do ativo:

- Se existe aumento da quantia escriturada, deve-se apurar a existência de reduções anteriormente reconhecidas e revertê-las até ao limite máximo da redução, após o qual o incremento deve ser creditado diretamente no património líquido como excedente de revalorização.
- Se há diminuição da quantia escriturada, a redução deve ser reconhecida nos resultados. Porém, antes desse reconhecimento, essa redução deve ser diretamente reconhecida no património líquido até ao limite do saldo credor eventualmente existente.

Relativamente ao tratamento contabilístico das depreciações acumuladas à data da revalorização de um AFT, segundo o §36 da NCP 5, se aplicado a terrenos e edifícios, estas devem ser eliminadas contra a quantia escriturada bruta do ativo, sendo a quantia líquida reexpressa para a quantia revalorizada do ativo. Se aplicado aos restantes ativos, estas devem ser reexpressas proporcionalmente à alteração na quantia bruta registada do ativo,

para que a quantia escriturada do ativo, após revalorização, iguale a sua quantia revalorizada.

Por último, é relevante destacar que, numa situação de abatimento ou alienação de bem, parte ou a totalidade do excedente de revalorização, incluído no património líquido relativo a AFT, pode ser transferido diretamente para resultados transitados quando os ativos forem desreconhecidos.

#### **4.2.4. Desreconhecimento**

De acordo com o §114 da EC da informação financeira pública do SNC-AP, os itens que satisfazem os critérios de reconhecimento devem ser reconhecidos nas DF e o seu não reconhecimento não deve ser substituído por divulgações das políticas contabilísticas adotadas nem por notas ou outra informação explicativa. No entanto, as divulgações podem revelar-se um auxiliar importante para os utilizadores das DF, nomeadamente quando se está em presença de itens que não possuem todas as características essenciais de um elemento. As divulgações podem, também, ser relevantes para a prestação de informação sobre itens que cumprem integralmente a definição de um elemento, mas que não são passíveis de ser mensurados com fiabilidade

O §119 da EC do SNC-AP estabelece que o desreconhecimento consiste no processo de avaliação sobre a ocorrência de alterações que em dado momento justifiquem a remoção de um item das DF. A avaliação da incerteza, no processo de desreconhecimento, não difere, na essência, da que é efetuada no processo de reconhecimento inicial.

Nos termos do §60 da NCP 5, um bem do AFT deve ser desreconhecido no momento da alienação ou quando não se esperam benefícios económicos futuros, ou potencial de serviço, do uso ou alienação. O ganho ou perda decorrente do desreconhecimento deve ser determinado como a diferença entre o produto líquido da alienação e a quantia escriturada do ativo, e deve ser reconhecido nos resultados quando o bem for desreconhecido.

#### **4.2.5. Divulgações**

No que concerne às divulgações, segundo o §9 da NCP 5, os ativos fixos tangíveis pertencem a um grupo de ativos com idêntica natureza ou função similar nas operações da entidade, os quais devem ser evidenciados como um único ativo para efeitos de divulgação nas DF. Também, de acordo com o §6 da NCP 5, e no que se refere ao património histórico tangível, desde que satisfaçam a definição e os critérios de reconhecimento de ativos fixos tangíveis, no caso de ser inexequível reconhecer tais ativos, a entidade deve, no mínimo, fazer a sua divulgação em notas às DF.

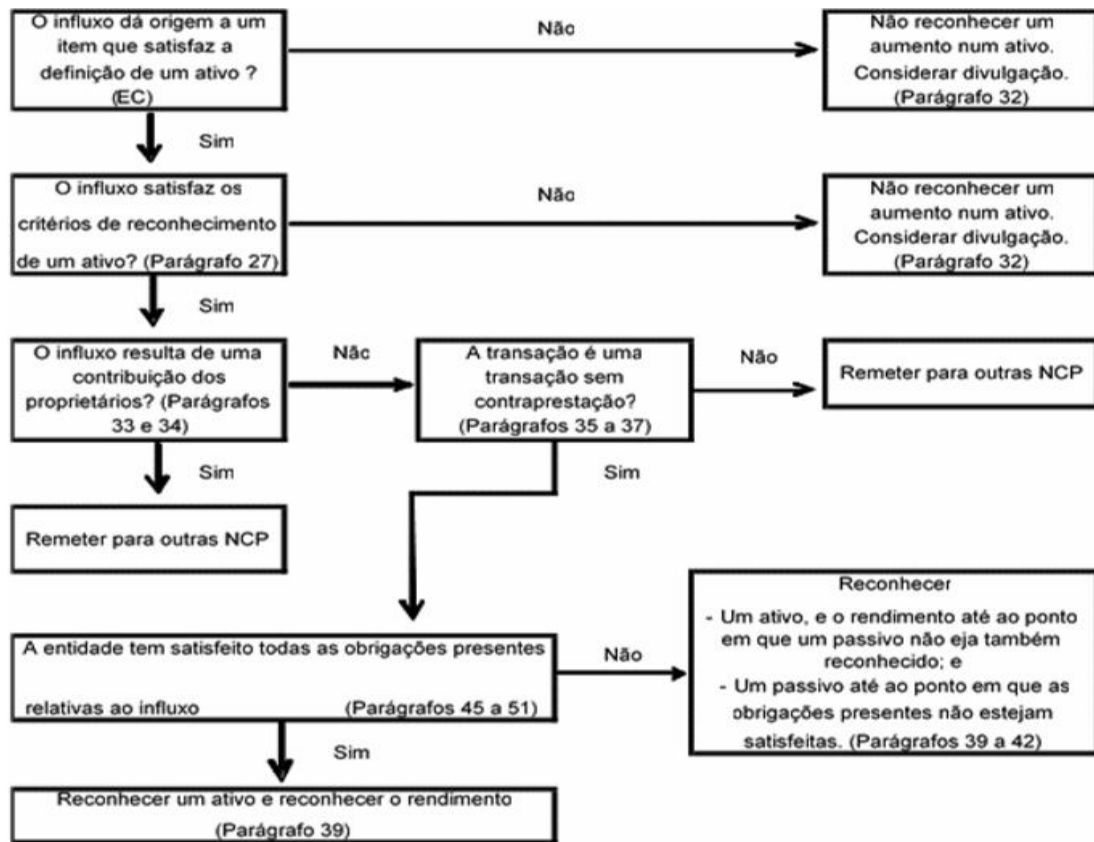
#### **4.2.6. Transações sem contraprestação (subsídios ao investimento)**

De acordo com o n.º 2 da EC do SNC-AP, numa transação sem contraprestação uma entidade ou recebe valor de uma outra entidade sem dar diretamente em troca valor aproximadamente igual, ou dá valor a uma outra entidade sem receber diretamente em troca valor aproximadamente igual. É, desta forma, possível enquadrar os subsídios ao investimento como uma transação sem contraprestação, as quais são regulamentadas pela NCP 14 – *Rendimento de transações sem contraprestação*.

Com efeito, o §1 da NCP 14 estabelece o objetivo de prescrever os requisitos para o relato financeiro de transações sem contraprestação, abordando matérias relacionadas com o reconhecimento e mensuração do rendimento destas transações. O §3 dessa norma menciona que embora os rendimentos recebidos pelas entidades públicas provenham tanto de transações com contraprestação como de transações sem contraprestação, a maior parte do rendimento das entidades públicas é tipicamente proveniente de transações sem contraprestação, as quais se traduzem, entre outras, em transferências (em dinheiro ou em espécie) que abrangem os subsídios.

A NCP 14, no seu §26, apresenta um fluxograma dos influxos iniciais de recursos no caso das transações sem contraprestação, o qual se transpõe na figura 2.

Figura 2 –Influxos iniciais de recursos nas transações sem contraprestação



Fonte: SNC-AP, NCP 14, §26.

O fluxograma pretende ilustrar o processo analítico que uma entidade deve seguir quando há um influxo de recursos para determinar se o mesmo dá origem a um rendimento. Os requisitos para o tratamento das transações sem contraprestação seguem a estrutura do fluxograma e encontram-se descritos na norma.

Sobre a mensuração inicial dos AFT, o §38 da NCP 14 exige que os ativos adquiridos através de transações sem contraprestação sejam inicialmente mensurados ao justo valor à data da aquisição.

Sobre o reconhecimento do rendimento nas transações sem contraprestação, o §39 da NCP 14 estabelece que um influxo de recursos provenientes de uma transação sem contraprestação, reconhecido como um ativo, deve ser reconhecido como rendimento, salvo até ao ponto em que for também reconhecido um passivo relativo ao mesmo influxo. O §40 acresce que, assim que uma entidade satisfizer uma obrigação presente reconhecida como um passivo com referência a um influxo de recursos procedentes de uma transação



sem contraprestação, deve-se reduzir a quantia escriturada do passivo reconhecido e reconhecer uma quantia de rendimento igual a essa redução.

O rendimento de transações sem contraprestação deve ser mensurado pela quantia do aumento no ativo reconhecido pela entidade (§43 NCP 14).

A conjugação do modelo de notas explicativas às DF da NCP 1 com o Manual de Implementação do SNC-AP, da Comissão de Normalização Contabilística (CNC, 2016), designadamente as referências à adoção pela primeira vez do SNC-AP, permite desde logo perceber que na adoção pela primeira vez é necessário proceder a alterações de classificação de rubricas, podendo ser permutativas (provocando alteração de classificação no mesmo agregado) ou modificativas (implicando alteração do valor do património líquido). Nesse documento encontram-se dois exemplos de alterações permutativas: a reclassificação de um investimento num imóvel antes classificado como investimento financeiro e que, à luz do SNC-AP, deverá passar a propriedade de investimento; a reclassificação dos bens de domínio público, antes numa rubrica própria e que, à luz do SNC-AP, devem integrar os ativos fixos tangíveis. No mesmo manual também consta um exemplo de alterações modificativas: a reclassificação das transferências e subsídios de capital para investimentos depreciables, dos proveitos diferidos antes no passivo, para outras variações (transferências e subsídios de capital) no património líquido. Esta reclassificação acontece apenas para as transferências e subsídios que, de acordo com a NCP 14, sejam sem condições ou já tenham cumprido as condições para poderem ser reconhecidos como rendimento.

Em termos práticos, e para melhor compreender o funcionamento dos subsídios ao investimento no SNC-AP, apresenta-se uma adaptação dos exemplos do referido Manual de Implementação do SNC-AP (CNC, 2016).

### ***Exemplo 2 – Subsídio não reembolsável sem condições***

Para melhor perceção das diferenças entre os normativos POC-Educação e SNC-AP relativamente à contabilização dos subsídios ao investimento, este exemplo é igual ao exemplo n.º 1, com exceção para a adaptação da vida útil.

Uma IES politécnica decidiu efetuar um investimento num edifício pedagógico no valor de € 100 000. Após submissão e aceitação de candidatura para atribuição de um subsídio a fundo perdido, contratualizou com uma entidade pública a atribuição de um subsídio ao investimento não reembolsável, e sem condições, no valor de € 80 000. A taxa de depreciação dos edifícios pedagógicos, de acordo com o Classificador complementar n.º 2 do SNC-AP, relativo ao cadastro e vidas úteis dos ativos fixos tangíveis, decorre da vida útil de 50 anos. O subsídio é atribuído no momento da aquisição do edifício pedagógico (1 de janeiro do ano n), e é recebido no decurso do segundo ano (1 de março do ano n+1). O edifício pedagógico é adquirido em condições de utilização pela IES.

Em termos práticos, os registos contabilísticos referem-se ao reconhecimento e mensuração inicial do ativo fixo tangível e à atribuição do subsídio (cujo recebimento ocorre no ano seguinte), à depreciação (mensuração subsequente) e reconhecimento do rendimento relativo ao subsídio (na mesma proporção da depreciação). Enquanto o subsídio não é reconhecido como rendimento é registado no património líquido da IES.

#### **1 de janeiro do ano n**

Aquisição do edifício pedagógico a pronto pagamento:

432	AFT - Edifícios e outras construções	100 000	
12	Depósitos à ordem		100 000

Atribuição do subsídio não reembolsável:

201	Devedores por transferências e subsídios não reembolsáveis obtidos	80 000	
5931	Outras variações no património líquido Transferências e subsídios de capital		80 000

#### **31 de dezembro do ano n e seguintes**

Depreciações do edifício pedagógico:

642	Gastos de depreciação – AFT	2 000	
438	AFT - Depreciações acumuladas		2 000

Reconhecimento do rendimento relativo ao subsídio não reembolsável, na mesma proporção da depreciação:

5931	Outras variações no património líquido Transferências e subsídios de capital	1 600	
7883	Outros rendimentos e ganhos - Imputação de subsídios e transferências para investimentos		1 600

### **1 de março do ano n+1**

Recebimento do subsídio não reembolsável:

12	Depósitos à ordem	80 000	
	201	Devedores por transferências e subsídios não reembolsáveis obtidos	80 000

### ***Exemplo 3 - Subsídio não reembolsável com condições***

Procurando dar ênfase ao normativo SNC-AP, designadamente quanto às diferenças de contabilização dos subsídios ao investimento, quando atribuídos sem condições ou com condições, este exemplo procura ilustrar como contabilizar subsídios ao investimento com condições. Desta forma é adicionada uma condição associada ao subsídio ao investimento.

Uma IES politécnica decidiu efetuar um investimento num edifício pedagógico no valor de € 100 000. Após submissão e aceitação de candidatura para atribuição de um subsídio a fundo perdido, contratualizou com uma entidade pública a atribuição de um subsídio ao investimento não reembolsável, no valor de € 80 000, condicionado à verificação da utilização para os fins a que se destina através de uma auditoria presencial a realizar até ao final do primeiro ano (31 de dezembro do ano n). A taxa de depreciação dos edifícios pedagógicos, de acordo com o Classificador complementar n.º 2 do SNC-AP, relativo ao cadastro e vidas úteis dos ativos fixos tangíveis, decorre da vida útil de 50 anos. O subsídio é atribuído no momento da aquisição do edifício pedagógico (1 de janeiro do ano n) e é recebido no decurso do segundo ano (1 de março do ano n+1). A auditoria confirmatória, com resultado favorável ao levantamento da condição, é realizada em setembro do ano n. O edifício pedagógico é adquirido em condições de utilização pela IES.

Em termos práticos, os registos contabilísticos referem-se ao reconhecimento e mensuração inicial do ativo fixo tangível e à atribuição do subsídio (cujo recebimento ocorre mais de um ano depois), à depreciação (mensuração subsequente) e reconhecimento do rendimento relativo ao subsídio (na mesma proporção da depreciação). Enquanto existe condição, o valor do subsídio é reconhecido como passivo; após o levantamento da condição o subsídio é reconhecido no património líquido da IES sendo imputado a rendimento na mesma proporção da depreciação.

### **1 de janeiro do ano n**

Aquisição do edifício pedagógico a pronto pagamento:

432	AFT - Edifícios e outras construções	100 000	
12	Depósitos à ordem		100 000

Atribuição do subsídio não reembolsável (com condições):

201	Devedores por transferências e subsídios não reembolsáveis obtidos	80 000	
2822	Rendimento a reconhecer - Transferências e subsídios de capital obtidos com condições		80 000

### **setembro do ano n**

Reconhecimento do levantamento das condições, após auditoria confirmatória:

2822	Rendimento a reconhecer - Transferências e subsídios de capital obtidos com condições	80 000	
5931	Outras variações no património líquido Transferências e subsídios de capital		80 000

### **31 de dezembro do ano n e seguintes**

Depreciações do edifício pedagógico:

642	Gastos de depreciação – AFT	2 000	
438	AFT - Depreciações acumuladas		2 000

Reconhecimento do rendimento relativo ao subsídio não reembolsável, na mesma proporção da depreciação:

5931	Outras variações no património líquido Transferências e subsídios de capital	1 600	
7883	Outros rendimentos e ganhos - Imputação de subsídios e transferências para investimentos		1 600

### **1 de março do ano n+1**

Recebimento do subsídio não reembolsável:

12	Depósitos à ordem	80 000	
201	Devedores por transferências e subsídios não reembolsáveis obtidos		80 000

## **4.3. Síntese das principais diferenças**

Em termos gerais, com a adoção do SNC-AP o processo de contabilização do subsídio ao investimento implica alterações simples mas que perspetivam um forte impacto no balanço e, consequentemente, na posição financeira da IES.

Como se verifica nos exemplos n.º 1 e n.º 2 existem diferenças substanciais, porque no POC-Educação o valor do subsídio ao investimento que aguarda reconhecimento como rendimento é contabilizado em proveitos diferidos e é apresentado no balanço como passivo.

Em SNC-AP o valor do subsídio ao investimento sem condições que aguarda reconhecimento como rendimento é contabilizado em variações no património líquido e apresentado no balanço como património líquido. Apenas o subsídio ao investimento com condições que aguarda reconhecimento como rendimento é contabilizado em rendimento a reconhecer e apresentado no balanço como passivo. Da mesma forma, enquanto existirem condições os recebimentos devem ser contabilizados em conta bancária de depósito consignado.

Os balanços que se obtém do exemplo n.º 1 (ano n a ano n+2) evidenciam uma IES com um passivo muito elevado, o qual representa o valor dos proveitos diferidos a aguardar reconhecimento como proveitos na mesma proporção das amortizações, conforme apresentamos na tabela 7.

**Tabela 7 – Balanços exemplo n.º 1**

BALANÇO	31.DEZ.n	31.DEZ.n+1	31.DEZ.n+2
POC-EDUCAÇÃO			
<b>ATIVO</b>			
<b>Imobilizado</b>			
Imobilizações corpóreas	98 750	97 500	96 250
<b>Ativo corrente</b>			
Devedores por transferências e subsídios	80 000	0	0
Caixa e depósitos	- 100 000	- 20 000	- 20 000
<b>TOTAL DO ATIVO</b>	<b>78 750</b>	<b>77 500</b>	<b>76 250</b>
<b>FUNDOS PRÓPRIOS</b>			
<b>Fundos próprios</b>			
Resultados transitados		- 250	- 500
Resultado líquido do exercício	- 250	- 250	- 250
<b>TOTAL DOS FUNDOS PRÓPRIOS</b>	<b>- 250</b>	<b>- 500</b>	<b>- 750</b>
<b>PASSIVO</b>			
<b>Acréscimos e diferimentos</b>			
Proveitos diferidos	79 000	78 000	77 000
<b>TOTAL DO PASSIVO</b>	<b>79 000</b>	<b>78 000</b>	<b>77 000</b>
<b>TOTAL DOS FUNDOS PRÓPRIOS E DO PASSIVO</b>	<b>78 750</b>	<b>77 500</b>	<b>76 250</b>

Fonte: Elaboração própria.

Os balanços que se obtém do exemplo n.º 2 (ano n a ano n+2) evidenciam uma IES com um património líquido muito elevado, o qual inclui o valor dos subsídios ao investimento a aguardar reconhecimento como rendimento na mesma proporção das depreciações, como se verifica pela tabela 8.

**Tabela 8 – Balanços exemplo n.º 2**

BALANÇO	SNC-AP	31.DEZ.n	31.DEZ.n+1	31.DEZ.n+2
<b>ATIVO</b>				
<b>Ativo não corrente</b>				
Ativos fixos tangíveis		98 000	96 000	94 000
<b>Ativo corrente</b>				
Devedores por transferências e subsídios		80 000	0	0
Caixa e depósitos		- 100 000	- 20 000	- 20 000
<b>TOTAL DO ATIVO</b>		<b>78 000</b>	<b>76 000</b>	<b>74 000</b>
<b>PATRIMÓNIO LÍQUIDO</b>				
<b>Património / Capital</b>				
Resultados transitados			- 400	- 800
Outras variações no património líquido		78 400	76 800	75 200
Resultado líquido do período		- 400	- 400	- 400
<b>TOTAL DO PATRIMÓNIO LÍQUIDO</b>		<b>78 000</b>	<b>76 000</b>	<b>74 000</b>
<b>PASSIVO</b>				
...				
<b>TOTAL DO PASSIVO</b>		<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>TOTAL DO PATRIMÓNIO LÍQUIDO E DO PASSIVO</b>		<b>78 000</b>	<b>76 000</b>	<b>74 000</b>

Fonte: Elaboração própria.

Com estas evidências, a segunda pergunta deste estudo sobre “quais as principais diferenças entre o POC-Educação e o SNC-AP relacionadas com as imobilizações corpóreas/AFT” obtém resposta objetiva e devidamente quantificada com a apresentação destes exemplos práticos.

## **Capítulo 5 – As imobilizações corpóreas nas IES politécnicas**

Este quinto capítulo dá a conhecer os institutos politécnicos portugueses que compõem os casos em estudo, designadamente os traços gerais da sua caracterização e a importância dos institutos politécnicos públicos para as regiões onde se inserem, quer pelo número de escolas, quer pelo número de formações ministradas (CTeSP – cursos técnicos superiores profissionais, 1.º ciclo – licenciaturas e 2.º ciclo – mestrados) em ligação com o tecido empresarial.

Em relação a cada uma das IES politécnicas relativamente às quais se obtiveram dados, para o período entre 2010 e 2015, promove-se a análise comparativa do valor e do peso das imobilizações corpóreas nas estruturas dos balanços e identifica os subsídios ao investimento e a sua ponderação com as imobilizações corpóreas.

Tendo como ponto de partida os dois normativos contabilísticos, o estudo procura evidenciar as diferenças entre a contabilização dos subsídios ao investimento (POC-Educação) e das transações sem contraprestação (SNC-AP) e analisa os impactos ao nível da posição financeira no balanço e dos principais rácios e indicadores financeiros das IES.

É desta forma que o capítulo procura dar resposta às perguntas inicialmente formuladas:

- Qual a importância das imobilizações corpóreas na estrutura do balanço das IES politécnicas?
- Quais as principais diferenças entre o POC-Educação e o SNC-AP relacionadas com as imobilizações corpóreas/AFT?
- Qual o impacto da adoção do SNC-AP na estrutura do balanço das IES e nos principais rácios financeiros de estrutura, decorrente da alteração na contabilização dos subsídios ao investimento (POC-Educação) como transferências sem contraprestação (SNC-AP)?

### **5.1. Breve caracterização das IES politécnicas**

A discussão sobre a natureza das universidades e dos politécnicos é um assunto antigo. Com efeito, desde a reforma de Veiga Simão (último ministro da educação durante o Estado Novo, de 1970 a 1974) que a Lei n.º 5/73, de 25 de julho, e o Decreto-Lei n.º 402/73, de 11 de agosto, conferiam aos Institutos Politécnicos o ensino superior de curta duração e às Universidades o ensino superior de curta e longa duração e de pós-graduação. Entretanto, o Decreto-Lei n.º 513-T/79, de 26 de dezembro, extinguiu a designação de ensino superior de curta duração (instituído pelo Decreto-Lei n.º 427-B/77, de 14 de outubro com as alterações introduzidas pela Lei n.º 61/78, de 28 de julho) aos institutos politécnicos, passando estas a ser designadas como instituições de ensino superior politécnico, como é possível observar no artigo 1.º do referido decreto legislativo, ao qual deveria ser conferido uma dignidade semelhante ao ensino universitário, conforme expresso no artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 513-T/79, de 26 de dezembro.

Assim, de acordo com o atual Regime Jurídico das Instituições de Ensino Superior (RJIES), aprovado pela Lei n.º 62/2007, de 10 de setembro, o atual sistema de ensino superior português tem natureza binária (artigo 3.º n.º 1), dividindo-se em ensino politécnico e universitário.

Numa perspetiva de construção social, Urbano (2011) enfatiza a importância dos Politécnicos, afirmando que o conceito de instituição corresponde a um complexo normativo, formal ou informal, associando fortemente práticas sociais à adesão a instituições sociais, como é o caso das IES politécnicas. Neste contexto, entende a autora que as IES politécnicas têm vindo a adquirir uma preponderância social incontornável.

No mesmo sentido, de acordo com os dados do Anuário Financeiro das Instituições Públicas de Ensino Superior Politécnico de 2010, os institutos politécnicos públicos representavam cerca de 43% do tecido do ensino superior público, um peso significativo, tendo em conta que existiam 15 institutos politécnicos públicos, 14 universidades, 1 instituto universitário e 5 escolas politécnicas não integradas. De acordo com Henriques et al (2014), o ensino politécnico é ministrado em institutos politécnicos, em escolas politécnicas não integradas e em escolas politécnicas integradas em universidades. Tendo como base a Direção-Geral



do Ensino Superior (DGES, 2011), o mesmo autor refere que a rede pública de ensino politécnico é constituída por 15 institutos politécnicos, 5 escolas superiores não integradas, 2 instituições de ensino militar e policial e pelos estabelecimentos politécnicos de 7 Universidades (Açores, Algarve, Aveiro, Minho, Trás-os-Montes e Alto Douro e Madeira). Costa (2002), citado por Henriques et al (2014), defende que esta rede pública assegura uma melhor cobertura geográfica do território nacional, quando comparada à do ensino superior universitário, principalmente no interior do país.

A tabela 9 destaca a inserção dos institutos politécnicos públicos<sup>3</sup> (salvo as Escolas Superiores de Enfermagem, a Escola Superior de Hotelaria e Turismo do Estoril e a Escola Superior Náutica Infante D. Henrique) nas regiões, o respetivo número de escolas e o número total de formações ministradas (CTeSP, 1.º ciclo e 2.º ciclo).

**Tabela 9 – Caracterização dos institutos politécnicos públicos**

IES	Escolas	2ºCiclo	1ºCiclo	CTeSP	Formações
IP Beja	4	13	16	17	46
IP Bragança	5	37	49	38	124
IP Castelo Branco	6	23	36	33	92
IP Cávado e Ave	4	12	18	22	52
IP Coimbra	6	57	59	41	157
IP Guarda	4	15	19	22	56
IP Leiria	5	46	51	39	136
IP Lisboa	8	54	44	0	98
IP Portalegre	4	16	18	24	58
IP Porto	8	72	76	29	177
IP Santarém	5	32	21	29	82
IP Setúbal	5	22	32	25	79
IP Tomar	3	21	18	35	74
IP Viana do Castelo	6	36	29	37	102
IP Viseu	4	35	38	32	105
<b>Total</b>	<b>77</b>	<b>491</b>	<b>524</b>	<b>423</b>	<b>1 438</b>

Fonte: <http://www.dges.gov.pt/>

<sup>3</sup> A nossa análise recaiu sobre institutos politécnicos autónomos e não abrange o ISCA-UA que é um instituto politécnico integrado na Universidade de Aveiro, a qual tem dois setores: universitário e politécnico.

Como se pode ler na tabela 9, em 2017, o ensino superior politécnico público é repartido por 15 IES, num total de 77 Escolas, as quais ministram 491 cursos de mestrado (2.º ciclo), 524 cursos de licenciatura (1.º ciclo) e 423 CTeSP. Acresce que, de acordo com dados a DGEEC – Direção-Geral de Estatísticas da Educação e Ciência (<http://www.dgeec.mec.pt/np4/EstatVagasInsc/>) estavam, no ano letivo 2016/2017, inscritos 107 732 estudantes no ensino superior politécnico privado.

É importante realçar que os últimos anos têm permitido às instituições de ensino superior politécnico alterações positivas no sentido da adequação das formações ministradas e do alargamento do público-alvo.

Em forma de desfecho, realce para a importância e o retrato social das IES politécnicas na opinião de Urbano (2011: 339), que sustenta:

As unidades de ensino politécnico não têm uma imagem única sobre o ensino e sobre si próprias, e essa imagem varia ainda em função do tempo. É possível perceber a existência de uma identidade herdada, assente numa imagem em torno de uma formação de índole prática e regional, e de uma identidade visada, correspondente às universidades de ciências aplicadas.

## **5.2. As imobilizações corpóreas na estrutura do balanço**

Para uma melhor compreensão da importância das imobilizações corpóreas na vida das IES politécnicas são, em seguida, apresentadas duas tabelas com valores entre os anos 2010 e 2015: a tabela 10 com os valores totais do balanço de cada IES politécnica; a tabela 11 com os valores totais das imobilizações corpóreas e a percentagem que representam na estrutura do balanço para cada IES politécnica.

**Tabela 10 – Total dos balanços dos institutos politécnicos públicos (2010-2015)**

IES	Total do balanço (milhões de euros)					
	2010	2011	2012	2013	2014	2015
IP Beja	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.
IP Bragança	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.
IP Castelo Branco	54,0	57,7	58,3	59,6	59,2	60,7
IP Cávado e Ave	17,1	18,2	19,3	20,1	22,4	24,2
IP Coimbra	71,5	70,8	71,5	63,5	73,0	71,6
IP Guarda	17,3	17,3	16,7	16,7	27,2	26,1
IP Leiria	95,9	92,5	91,5	94,5	98,4	99,5
IP Lisboa	143,5	148,6	146,6	147,7	150,7	149,9
IP Portalegre	24,8	22,9	23,3	22,9	23,5	23,8
IP Porto	193,0	192,6	198,6	196,9	192,4	185,3
IP Santarém	33,4	38,5	32,3	33,6	37,8	43,3
IP Setúbal	29,9	37,5	35,6	35,4	33,6	36,9
IP Tomar	23,5	23,6	22,6	21,6	20,6	21,4
IP Viana do Castelo	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.
IP Viseu	42,5	42,2	41,9	40,6	39,7	39,1
<b>Total</b>	<b>746,5</b>	<b>766,1</b>	<b>758,1</b>	<b>753,2</b>	<b>778,6</b>	<b>781,8</b>

Fonte: Documentos de prestação de contas das IES.

Desde logo, uma leitura rápida da tabela 10 indica que o total dos balanços das IES politécnicas apresentadas no estudo – 12 no total – ascende, entre os anos 2010 a 2015, a um valor médio de 764 milhões de euros, o que não deixa de ser significativo quanto ao impacto na economia das várias regiões. Uma leitura mais atenta permite perceber que os balanços do IP Porto, do IP Lisboa e do IP Leiria representam, juntos, mais de metade do total dos balanços do universo de IES em estudo.

E qual o valor que as imobilizações corpóreas têm nos respetivos balanços? Atente-se à informação da tabela 11.

**Tabela 11 – Imobilizações corpóreas nos institutos politécnicos públicos (2010-2015)**

IES	Imobilizações corpóreas (valores em milhões de euros) e % no balanço											
	2010		2011		2012		2013		2014		2015	
IP Beja	n.d.	-	n.d.	-	n.d.	-	n.d.	-	n.d.	-	n.d.	-
IP Bragança	n.d.	-	n.d.	-	n.d.	-	n.d.	-	n.d.	-	n.d.	-
IP Castelo Branco	49,1	91%	55,0	95%	54,1	93%	55,9	94%	57,1	96%	58,9	97%
IP Cávado e Ave	13,8	81%	13,9	77%	14,6	76%	15,9	79%	16,9	76%	18,2	75%
IP Coimbra	55,8	78%	54,4	77%	54,3	76%	47,0	74%	55,0	75%	56,7	79%
IP Guarda	15,2	88%	14,9	86%	14,5	87%	14,4	86%	25,6	94%	25,0	96%
IP Leiria	90,8	95%	86,7	94%	85,6	94%	85,1	90%	87,2	89%	88,1	89%
IP Lisboa	114,0	79%	115,3	78%	114,0	78%	112,5	76%	111,1	74%	109,9	73%
IP Portalegre	22,2	90%	21,8	95%	21,3	91%	21,0	92%	21,6	92%	21,6	91%
IP Porto	117,1	61%	115,2	59%	114,7	58%	113,6	58%	113,6	59%	104,8	57%
IP Santarém	31,7	95%	37,0	96%	31,0	96%	31,3	93%	35,9	95%	40,7	94%
IP Setúbal	17,2	57%	20,8	56%	20,4	57%	20,1	57%	19,6	58%	19,5	53%
IP Tomar	20,1	86%	20,6	88%	19,9	88%	19,2	89%	19,0	92%	20,0	93%
IP Viana do Castelo	n.d.	-	n.d.	-	n.d.	-	n.d.	-	n.d.	-	n.d.	-
IP Viseu	29,0	68%	28,6	68%	29,1	69%	28,6	70%	28,6	72%	28,7	73%
<b>Total</b>	<b>576,1</b>	<b>77%</b>	<b>584,2</b>	<b>76%</b>	<b>573,4</b>	<b>76%</b>	<b>564,6</b>	<b>75%</b>	<b>591,1</b>	<b>76%</b>	<b>592,0</b>	<b>76%</b>

Fonte: Adaptado dos Relatórios Financeiros das IES Politécnicas

Na tabela 11 é também evidente que, com um valor total médio de 580 milhões de euros, as imobilizações corpóreas são o ativo por excelência das IES politécnicas, o que confirma a expectativa apresentada no início da investigação. Com efeito, as imobilizações corpóreas representam a parte nobre do ativo total em todas as IES politécnicas, oscilando entre 56% e 97%, representando, em termos médios, 76% da estrutura dos seus balanços. É, ainda, possível observar o seguinte a partir da informação da tabela 11:

- Em 2010, o IP Leiria (95%), o IP Santarém (95%) e o IP Castelo Branco (91%) são as IES com o maior peso das imobilizações corpóreas sobre o total dos ativos.
- Em 2011, o IP Santarém (96%), o IP Castelo Branco (95%) e o IP Portalegre (95%) são as IES com o maior peso das imobilizações corpóreas sobre o total dos ativos.

- Em 2012, o IP Santarém (96%), o IP Leiria (94%) e o IP Castelo Branco (93%) são as IES com o maior peso das imobilizações corpóreas sobre o total dos ativos.
- Em 2013, o IP Castelo Branco (94%), o IP Santarém (93%) e o IP Portalegre (92%) são as IES com o maior peso das imobilizações corpóreas sobre o total dos ativos.
- Em 2014, o IP Castelo Branco (96%), o IP Santarém (95%) e o IP Guarda (94%) são as IES com o maior peso das imobilizações corpóreas sobre o total dos ativos.
- Em 2015, o IP Castelo Branco (97%), o IP Guarda (96%) e o IP Santarém (94%) são as IES com o maior peso das imobilizações corpóreas sobre o total dos ativos.

Estes dados permitem responder à primeira pergunta deste estudo “Qual a importância das imobilizações corpóreas na estrutura do balanço das IES politécnicas?”, pois torna-se evidente que, no período entre 2010 e 2015, as imobilizações corpóreas são predominantes na estrutura dos balanços das IES politécnicas e, portanto, nas respetivas posições financeiras. Este aspeto assume maior relevância quando articulado com a autonomia administrativa, financeira e patrimonial que gozam as instituições de ensino superior públicas face ao Estado, tal como estabelece o artigo 11.º do RJIES.

### **5.3. Os subsídios ao investimento em imobilizações corpóreas**

Atendendo à análise efetuada no capítulo 4 sobre esta temática, convém preludiar o presente capítulo com uma sumária abordagem às principais ilações retidas. Consequentemente, verificou-se que pela adoção do SNC-AP perspectiva-se um forte impacto no balanço e, consequentemente, na posição financeira da IES. Se por um lado, no POC-Educação o valor do subsídio ao investimento que aguarda reconhecimento como rendimento é contabilizado em proveitos diferidos e é apresentado no balanço como passivo. Por outro lado, com a adoção do SNC-AP o valor do subsídio ao investimento sem condições que aguarda reconhecimento como rendimento é contabilizado em variações no património líquido e apresentado no balanço como património líquido.

O impacto das imobilizações corpóreas na estrutura dos balanços das IES pode ser entendido como uma necessidade inerente ao tipo de serviço público prestado por estas no âmbito das suas competências, mas não deixa de ser consequência dos requisitos impostos às IES politécnicas, pelo artigo 44.º do RJIES, que determinam elevada exigência

quanto aos investimentos, o que se reflete nos diversos tipos de imobilizações corpóreas. Desde logo a obrigatoriedade de dispor de instalações – para as várias escolas – com características exigíveis à ministração de ensino politécnico e de bibliotecas e laboratórios adequados à natureza dos ciclos de estudos e ao desenvolvimento de atividades de investigação orientada.

Torna-se, igualmente, importante tentar perceber o nível de financiamento das imobilizações corpóreas das IES por via da obtenção de subsídios ao investimento e o impacto destes na estrutura dos respetivos balanços.

Pela análise dos documentos das entidades objeto de estudo, por um lado, foram identificadas, em algumas IES politécnicas, pequenas discrepâncias entre os valores apresentados no balanço e no relatório de gestão e em entre os valores apresentados em balanços sucessivos (um valor constante do balanço do ano “*n*” não é igual, no balanço do ano seguinte, ao valor que consta na coluna do ano anterior). Estas diferenças, embora pouco significativas, não puderam ser esclarecidas quer no relatório e contas, quer na certificação legal das contas. Por outro lado, foi possível confirmar que, na maioria das IES politécnicas, o valor da rubrica “proveitos diferidos” é composto maioritariamente pelo valor dos subsídios ao investimento; não tendo sido possível detalhar os valores em todas as IES, na ausência do valor dos subsídios ao investimento, a opção recaiu na indicação do valor dos proveitos diferidos, o que não prejudica a análise pretendida no presente estudo.

De acordo com a tabela 12, pode-se observar o valor (em milhões de euros) dos subsídios ao investimento, ou, na sua ausência, a opção pelo valor referente ao reconhecimento dos proveitos diferidos, o qual se traduz, maioritariamente, na atribuição do subsídio deduzido das quantias já reconhecidas como proveito relativas ao subsídio. Já a percentagem indicada refere-se ao peso dos subsídios no financiamento dos imobilizados corpóreos.

**Tabela 12 – Subsídios ao investimento nos institutos politécnicos públicos (2010-2015)**

IES	Subsídios ao investimento (valores em milhões de euros) e % nas imobilizações corpóreas											
	2010		2011		2012		2013		2014		2015	
IP Beja	n.d.	-	n.d.	-	n.d.	-	n.d.	-	n.d.	-	n.d.	-
IP Bragança	n.d.	-	n.d.	-	n.d.	-	n.d.	-	n.d.	-	n.d.	-
IP Castelo Branco	45,4	92%	32,1	58%	30,9	57%	32,7	58%	34,5	60%	36,2	62%
IP Cávado e Ave	11,4	83%	11,1	80%	10,8	74%	11,1	70%	10,7	63%	11,5	63%
IP Coimbra	15,8	28%	15,5	29%	15,6	29%	14,1	30%	17,2	31%	18,4	32%
IP Guarda	12,4	81%	12,2	82%	1,2	8%	1,1	8%	22,2	87%	21,8	87%
IP Leiria	60,2	66%	59,5	69%	59,3	69%	59,1	69%	61,6	71%	62,7	71%
IP Lisboa	57,5	50%	57,3	50%	55,0	48%	56,3	50%	55,1	50%	54,6	50%
IP Portalegre	11,2	50%	11,0	50%	11,0	52%	10,9	52%	11,7	54%	11,6	54%
IP Porto	70,4	60%	69,8	61%	69,2	60%	67,3	59%	65,9	58%	61,2	58%
IP Santarém	0,0	0%	0,0	0%	0,1	0%	0,0	0%	0,0	0%	2,1	5%
IP Setúbal	12,4	72%	17,0	82%	16,6	81%	16,2	80%	17,0	86%	19,2	99%
IP Tomar	15,2	76%	14,5	70%	13,8	69%	14,8	77%	12,8	67%	13,4	67%
IP Viana do Castelo	n.d.	-	n.d.	-	n.d.	-	n.d.	-	n.d.	-	n.d.	-
IP Viseu	9,6	33%	9,5	33%	9,4	32%	9,3	32%	9,7	34%	10,8	38%
<b>Total</b>	<b>321,6</b>	<b>56%</b>	<b>309,6</b>	<b>53%</b>	<b>292,9</b>	<b>51%</b>	<b>292,8</b>	<b>52%</b>	<b>318,5</b>	<b>54%</b>	<b>323,3</b>	<b>55%</b>

Fonte: Adaptado dos Relatórios Financeiros das IES Politécnicas

De acordo com a tabela 12 é possível concluir que as imobilizações corpóreas têm, em média, um valor mínimo de 310 milhões de euros, financiado por subsídios ao investimento, que estão reconhecidos nos passivos das IES politécnicas como proveitos diferidos. Os subsídios ao investimento financiam uma parte substancial do imobilizado corpóreo em quase todas as IES politécnicas, representando, em média, um mínimo de 53% das imobilizações que se destinam a subsidiar. É, ainda, possível observar o seguinte com base na tabela 12:

- Em 2010, o IP Castelo Branco (92%), o IP Cávado e Ave (83%) e o IP Guarda (80%) são as IES com o maior peso dos subsídios ao investimento no total das imobilizações corpóreas.

- Em 2011, o IP Guarda (82%), o IP Setúbal (82%) e o IP Cávado e Ave (80%) são as IES com o maior peso dos subsídios ao investimento no total das imobilizações corpóreas.
- Em 2012, o IP Guarda (81%) e o IP Cávado e Ave (74%) são as IES com o maior peso dos subsídios ao investimento no total das imobilizações corpóreas.
- Em 2013, o IP Setúbal (80%) e o IP Tomar (77%) são as IES com o maior peso dos subsídios ao investimento no total das imobilizações corpóreas.
- Em 2014, o IP Guarda (87%) e o IP Setúbal (86%) são as IES com o maior peso dos subsídios ao investimento no total das imobilizações corpóreas.
- Em 2015, o IP Setúbal (99%) e o IP Guarda (87%) são as IES com o maior peso dos subsídios ao investimento no total das imobilizações corpóreas.

O reconhecimento dos subsídios ao investimento como passivo vem, de alguma forma, confirmar o impacto negativo que o reconhecimento dos subsídios ao investimento ainda não reconhecidos como rendimentos possam ter na estrutura financeira e no valor dos rácios das instituições.

#### **5.4. Os principais rácios e indicadores**

A gestão financeira das instituições, de acordo com Monteiro e Almeida (2012), abrange um conjunto de técnicas capazes de obter recursos financeiros necessário ao seu funcionamento e desenvolvimento, de forma regular e oportuna, procurando, segundo Leal (2013), beneficiar de informações objetivas de natureza económico-financeira para a tomada racional de decisões. Neste domínio, os rácios e indicadores expressam relações entre uma ou mais variáveis, com racionalidade para a gestão, sob a forma de quociente ou percentagem (rácios) ou soma, subtração ou margem (indicadores).

Para este estudo será comparado o comportamento dos rácios e indicadores que são influenciados pelas variáveis “ativo”, “passivo”, “fundos próprios”, “imobilizações corpóreas” e “imobilizado”, à luz do POC-Educação e do SNC-AP. Para tal, é importante uma breve análise aos principais rácios e indicadores, designadamente os rácios financeiros de estrutura e o indicador fundo de maneio (pela ótica do capital fixo).



Os rácios e indicadores financeiros de estrutura quantificam a relação entre os elementos do financiamento com elementos do financiamento e, segundo Leal (2013), avaliar os meios de financiamento da entidade e se a mesma terá capacidade de cumprir as suas obrigações. Por outras palavras, medem a capacidade de solver (liquidar) compromissos a médio e longo prazo e comparam os fundos próprios com os fundos alheios (passivo):

- O rácio de cobertura das imobilizações corpóreas por fundos próprios (POC-Educação) ou de cobertura dos ativos fixos tangíveis pelo património líquido (SNC-AP) permite perceber se os investimentos em imobilizações corpóreas são financiados por fundos próprios.
- O rácio de cobertura do ativo imobilizado por capitais permanentes (POC-Educação) ou de cobertura do ativo não corrente por capitais permanentes (SNC-AP) permite perceber se o total de imobilizações corpóreas, imobilizações incorpóreas, investimentos financeiros e bens de domínio público – designado por ativo imobilizado – é financiado pelo capital permanente, o qual resulta da soma dos fundos próprios com os passivos de médio e longo prazo.
- O rácio de autonomia financeira, de acordo com Batista (2016), procura avaliar a solidez financeira ao comparar qual a quota-parte dos fundos próprios de uma entidade no valor total do seu ativo.
- O rácio de solvabilidade (ou endividamento), regendo-nos pela perspetiva de Leal (2013), permite avaliar a capacidade de solver e assumir compromissos no médio e longo prazo ao comparar os fundos próprios com o passivo total; em termos práticos serve como aferidor da independência de uma entidade face a terceiros.
- O indicador de fundo de maneio, de acordo com Monteiro e Almeida (2012), corresponde à margem de segurança, onde os capitais permanentes devem financiar todo o ativo não corrente e ainda parte do ativo corrente. Como salientam os autores, o fundo de maneio é a parte dos capitais permanentes que não é absorvida no financiamento do ativo não corrente, pelo que, como consequência, está aplicado na cobertura das necessidade de financiamento do ciclo de exploração ou de curto prazo. Portanto, na ótica do capital fixo, estabelece-se a comparação entre o capital permanente e o ativo não corrente, pelo que permite

perceber se o investimento nos itens que compõem o ativo imobilizado é financiado de forma adequada por capitais exigíveis a médio e longo prazo (fundos próprios e passivo de médio e longo prazo).

De seguida apresenta-se as designações dos rácios e dos indicadores e as respetivas fórmulas com a terminologia do POC-Educação:

- Cobertura das imobilizações corpóreas por fundos próprios

$$\frac{\text{Fundos próprios}}{\text{Imobilizações corpóreas}}$$

- Cobertura do ativo imobilizado por capitais permanentes

$$\frac{\text{Capitais permanentes}}{\text{Ativo imobilizado}}$$

- Autonomia financeira

$$\frac{\text{Fundos próprios}}{\text{Ativo}}$$

- Solvabilidade (ou endividamento)

$$\frac{\text{Fundos próprios}}{\text{Passivo}}$$

- Fundo de maneo = Capital permanente – Ativo imobilizado

Por uma questão de comparabilidade entendemos relevante indicar os mesmos rácios e indicadores e as respetivas fórmulas com as designações do SNC-AP:

- Cobertura dos ativos fixos tangíveis pelo património líquido

$$\frac{\text{Património líquido}}{\text{Ativos fixos tangíveis}}$$

- Cobertura do ativo não corrente por capitais permanentes

$$\frac{\text{Capitais permanentes}}{\text{Ativo não corrente}}$$

- Autonomia financeira

$$\frac{\text{Património líquido}}{\text{Ativo}}$$

- Solvabilidade (ou endividamento)

$$\frac{\text{Património líquido}}{\text{Passivo}}$$

- $\text{Fundo de maneio} = \text{Capital permanente} - \text{Ativo não corrente}$

## **5.5. O que muda com o SNC-AP**

Após termos concluído da importância das imobilizações corpóreas na estrutura dos balanços e do peso significativo dos subsídios ao investimento nos passivos das IES politécnicas, estão criadas as condições para se perceber o que mudará (a partir do ano de 2019) com o reconhecimento dos subsídios ao investimento de acordo com o normativo SNC-AP, utilizando como referencial de comparação os valores do balanço no ano de 2015.

### **5.5.1. Quanto à estrutura financeira das IES**

É conhecido o total do balanço (ativo) de cada uma das IES politécnicas relativamente às quais se obtiveram dados do período entre 2010 e 2015 (tabela 10). Tendo como ponto de partida os dois normativos contabilísticos, procura-se evidenciar as diferenças entre a contabilização dos subsídios ao investimento (POC-Educação) e das transações sem contraprestação (SNC-AP), com destaque para o impacto ao nível da posição financeira.

A entrada em vigor do SNC-AP, e a sua aplicabilidade às IES politécnicas, determinará alterações com implicações significativas no património líquido destas. Com efeito, uma das alterações que influenciará significativamente a estrutura do balanço é o tratamento contabilístico dos subsídios que se relacionam com a aquisição de imobilizações corpóreas.

Este tipo de subsídios “ao investimento” – quando concedidos sem condições – passam a ser reconhecidos diretamente no património líquido e não no passivo, como acontece em sede do POC-Educação.

**Tabela 13 – Alterações na estrutura do balanço (2015) com o SNC-AP**

Balanco de 2015  IES	Ativo	POC-Educação				SNC-AP			
		Fundos próprios	%	Passivo	%	Fundos próprios	%	Passivo	%
IP Beja	n.d.	n.d.	-	n.d.	-	n.d.	-	n.d.	-
IP Bragança	n.d.	n.d.	-	n.d.	-	n.d.	-	n.d.	-
IP Castelo Branco	60,7	21,0	34,6%	39,7	65,4%	57,2	94,2%	3,5	5,8%
IP Cávado e Ave	24,2	9,5	39,2%	14,7	60,8%	21,0	86,8%	3,2	13,2%
IP Coimbra	71,6	47,7	66,6%	23,9	33,4%	66,1	92,3%	5,5	7,7%
IP Guarda	26,1	2,3	8,8%	23,8	91,2%	24,1	92,3%	2,0	7,7%
IP Leiria	99,5	27,3	27,4%	72,2	72,6%	90,0	90,5%	9,5	9,5%
IP Lisboa	149,9	84,1	56,1%	65,8	43,9%	138,7	92,5%	11,2	7,5%
IP Portalegre	23,8	10,5	44,1%	13,3	55,9%	22,1	92,9%	1,7	7,1%
IP Porto	185,3	115,1	62,1%	70,2	37,9%	176,3	95,1%	9,0	4,9%
IP Santarém	43,3	39,0	90,1%	4,3	9,9%	41,1	94,9%	2,2	5,1%
IP Setúbal	36,9	13,8	37,4%	23,1	62,6%	33,0	89,4%	3,9	10,6%
IP Tomar	21,4	6,3	29,4%	15,1	70,6%	19,7	92,1%	1,7	7,9%
IP Viana do Castelo	n.d.	n.d.	-	n.d.	-	n.d.	-	n.d.	-
IP Viseu	39,1	25,3	64,7%	13,8	35,3%	36,1	92,3%	3,0	7,7%
<b>Total</b>	<b>781,8</b>	<b>401,9</b>	<b>51,4%</b>	<b>379,9</b>	<b>48,6%</b>	<b>725,4</b>	<b>92,8%</b>	<b>56,4</b>	<b>7,2%</b>

Fonte: Adaptado dos Relatórios Financeiros das IES Politécnicas

Como se verifica pela tabela 13, com referência aos balanços do ano de 2015 das IES politécnicas, é possível verificar que:

- Com a contabilização atual dos subsídios ao investimento (POC-Educação) os fundos próprios têm um peso médio de 51,4% e o passivo um peso médio de 48,6%.
- Com a adoção da contabilização dos subsídios ao investimento no âmbito do SNC-AP, como transferências sem contraprestação, os fundos próprios (património líquido) passam a ter um peso médio de 92,8% e o passivo um peso médio de 7,2%.

Com estas informações, está dada resposta à primeira parte da terceira pergunta deste estudo: “Qual o impacto da adoção do SNC-AP na estrutura do balanço das IES (...) decorrente da alteração na contabilização dos subsídios ao investimento (POC-Educação) como transferências sem contraprestação (SNC-AP)?”. É possível concluir que a mudança da contabilização dos subsídios ao investimento irá gerar um aumento significativo dos fundos próprios (património líquido) e uma redução significativa dos passivos das IES politécnicas, que no ano de análise (2015) seria na ordem dos 323,5 milhões de euros, ou seja, 41,4% do total dos balanços.

#### **5.5.2. Quanto aos principais rácios e indicadores**

Neste ponto procura-se evidenciar o efeito das diferenças de contabilização dos subsídios ao investimento (POC-Educação) e das transações sem contraprestação (SNC-AP) ao nível principais rácios e indicadores financeiros das IES, identificados no ponto 5.4..

Para o efeito, construímos duas tabelas (com referência a dados do balanço de 2015) com os valores que permitem o cálculo dos rácios e indicadores em análise, sendo a primeira no âmbito do POC-Educação (tabela 14) e a segunda no âmbito do SNC-AP (tabela 15).

**Tabela 14 – Elementos do balanço de 2015 (POC-Educação)**

<b>Balanço de 2015</b>	<b>POC-Educação (valores em milhões de euros)</b>					
<b>IES</b>	<b>Ativo</b>	<b>Imobilizado</b>	<b>Imobilizações corpóreas</b>	<b>Fundos próprios</b>	<b>Passivo MLP</b>	<b>Passivo</b>
IP Beja	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.
IP Bragança	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.
IP Castelo Branco	60,7	58,9	58,9	21,0	0,0	39,7
IP Cávado e Ave	24,2	18,2	18,2	9,5	0,0	14,7
IP Coimbra	71,6	56,7	56,7	47,7	0,0	23,9
IP Guarda	26,1	25,0	25,0	2,3	0,2	23,8
IP Leiria	99,5	91,3	88,1	27,3	0,4	72,2
IP Lisboa	149,9	110,0	109,9	84,1	0,9	65,8
IP Portalegre	23,8	21,6	21,6	10,5	0,0	13,3
IP Porto	185,3	112,7	104,8	115,1	0,0	70,2
IP Santarém	43,3	40,7	40,7	39,0	0,0	4,3
IP Setúbal	36,9	19,5	19,5	13,8	0,1	23,1
IP Tomar	21,4	20,0	20,0	6,3	0,0	15,1
IP Viana do Castelo	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.
IP Viseu	39,1	28,7	28,7	25,3	0,0	13,8
<b>Total</b>	<b>781,8</b>	<b>603,3</b>	<b>533,1</b>	<b>401,9</b>	<b>1,6</b>	<b>379,9</b>

Fonte: Adaptado dos Relatórios Financeiros das IES Politécnicas

**Tabela 15 – Elementos do balanço de 2015 (SNC-AP)**

<b>Balanço de 2015</b>	<b>SNC-AP</b> (valores em milhões de euros)					
	<b>Ativo</b>	<b>Ativo não corrente</b>	<b>AFT</b>	<b>Património líquido</b>	<b>Passivo não corrente</b>	<b>Passivo</b>
<b>IES</b>						
IP Beja	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.
IP Bragança	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.
IP Castelo Branco	60,7	58,9	58,9	57,2	0,0	3,5
IP Cávado e Ave	24,2	18,2	18,2	21,0	0,0	3,2
IP Coimbra	71,6	56,7	56,7	66,1	0,0	5,5
IP Guarda	26,1	25,0	25,0	24,1	0,2	2,0
IP Leiria	99,5	91,3	88,1	90,0	0,4	9,5
IP Lisboa	149,9	110,0	109,9	138,7	0,9	11,2
IP Portalegre	23,8	21,6	21,6	22,1	0,0	1,7
IP Porto	185,3	112,7	104,8	176,3	0,0	9,0
IP Santarém	43,3	40,7	40,7	41,1	0,0	2,2
IP Setúbal	36,9	19,5	19,5	33,0	0,1	3,9
IP Tomar	21,4	20,0	20,0	19,7	0,0	1,7
IP Viana do Castelo	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.
IP Viseu	39,1	28,7	28,7	36,1	0,0	3,0
<b>Total</b>	<b>781,8</b>	<b>603,3</b>	<b>533,1</b>	<b>725,4</b>	<b>1,6</b>	<b>56,4</b>

Fonte: Adaptado dos Relatórios Financeiros das IES Politécnicas

Como se constata, as diferenças entre os valores do passivo e dos fundos próprios (património líquido) são evidentes entre os dois contextos contabilísticos, considerando a contabilização dos subsídios ao investimento (POC-Educação) e das transferências sem contraprestação (SNC-AP) abordadas no ponto anterior.

Para se perceber o impacto nos rácios e indicadores, procede-se à apresentação dos valores dos mesmos, em duas tabelas distintas, com referência aos dois normativos contabilísticos, o vigente (tabela 16 – POC-Educação) e o seu sucessor (tabela 17 – SNC-AP).

**Tabela 16 – Rádios e indicadores em 2015 (POC-Educação)**

<b>Balanço de 2015</b>	<b>POC-Educação</b>				
	Rádios e indicadores				
	CIC	CAI	AF	S	FM
IP Beja	-	-	-	-	-
IP Bragança	-	-	-	-	-
IP Castelo Branco	0,36	0,36	0,35	0,53	-37,9
IP Cávado e Ave	0,52	0,52	0,39	0,65	-8,6
IP Coimbra	0,84	0,84	0,67	1,99	-9,0
IP Guarda	0,09	0,10	0,09	0,10	-22,5
IP Leiria	0,31	0,30	0,27	0,38	-63,6
IP Lisboa	0,76	0,77	0,56	1,26	-24,9
IP Portalegre	0,49	0,49	0,44	0,79	-11,1
IP Porto	1,10	1,02	0,62	1,64	2,4
IP Santarém	0,96	0,96	0,90	9,07	-1,7
IP Setúbal	0,71	0,71	0,37	0,60	-5,6
IP Tomar	0,32	0,31	0,29	0,42	-13,7
IP Viana do Castelo	-	-	-	-	-
IP Viseu	0,88	0,88	0,65	1,83	0,0
<b>Total</b>	<b>0,62</b>	<b>0,62</b>	<b>0,42</b>	<b>0,72</b>	<b>-199,7</b>

Fonte: Adaptado dos Relatórios Financeiros das IES Politécnicas

Legenda:

CIC - Cobertura das imobilizações corpóreas

CAI - Cobertura do ativo imobilizado

AF - Autonomia Financeira

S - Solvabilidade

FM – Fundo de Maneio



**Tabela 17 – Rácios e indicadores em 2015 (SNC-AP)**

Balço de 2015	SNC-AP				
	Rácios e indicadores				
	CAFT	CAñC	AF	S	FM
IP Beja	-	-	-	-	-
IP Bragança	-	-	-	-	-
IP Castelo Branco	0,97	0,97	0,94	16,34	-1,7
IP Cávado e Ave	1,16	1,16	0,87	6,52	2,9
IP Coimbra	1,17	1,17	0,92	11,94	9,4
IP Guarda	0,96	0,97	0,92	11,06	-0,7
IP Leiria	1,02	0,99	0,90	9,13	-0,9
IP Lisboa	1,26	1,27	0,93	11,43	29,7
IP Portalegre	1,02	1,02	0,93	13,00	0,5
IP Porto	1,68	1,56	0,95	19,58	63,6
IP Santarém	1,01	1,01	0,95	18,68	0,4
IP Setúbal	1,69	1,70	0,89	8,27	13,6
IP Tomar	0,99	0,98	0,92	11,59	-0,3
IP Viana do Castelo	-	-	-	-	-
IP Viseu	1,26	1,26	0,92	12,03	7,4
<b>Total</b>	<b>1,09</b>	<b>1,09</b>	<b>0,92</b>	<b>11,76</b>	<b>123,8</b>

Fonte: Adaptado dos Relatórios Financeiros das IES Politécnicas

Como se comprova pelas tabelas 17 e 18, com referência aos balanços do ano de 2015 das IES politécnicas, é possível verificar relativamente ao universo das IES politécnicas portuguesas:

- Com o POC-Educação a média da cobertura das imobilizações corpóreas é de 0,62, sendo que com o SNC-AP a média do rácio correspondente (cobertura do ativo fixo tangível) sobe para 1,09; portanto, é com o SNC-AP que se evidencia melhor cobertura das imobilizações corpóreas por fundos próprios.
- Com o POC-Educação a média da cobertura do ativo imobilizado é de 0,62, enquanto em SNC-AP a média do rácio correspondente (cobertura do ativo não corrente) sobe para 1,09; portanto, é também com o SNC-AP que se evidencia melhor cobertura do ativo imobilizado pelo capital permanente.

- Com o POC-Educação, a média da autonomia financeira é de 0,42, mas a média desse rácio sobe para 0,92 com o SNC-AP; considera-se inequívoco que com o SNC-AP as instituições demonstram melhor solidez financeira.
- Com o POC-Educação a média da solvabilidade é de 0,72, subindo significativamente no modelo do SNC-AP para 11,76; também a capacidade de assumir e solver compromissos no médio e longo prazo fica reforçada com o SNC-AP, o que significa maior independência das instituições face a terceiros.
- Com o POC-Educação o valor total do fundo de maneo é de -199,7 milhões de euros e com o SNC-AP o valor total desse indicador sobe para 123,8 milhões de euros; é nítida a melhoria do fundo de maneo, pois de um valor negativo (POC-Educação) as instituições passam a divulgar um valor positivo (SNC-AP).

Com estes resultados está dada resposta à segunda parte da terceira pergunta deste estudo: “Qual o impacto da adoção do SNC-AP (...) nos principais rácios financeiros de estrutura, decorrente da alteração na contabilização dos subsídios ao investimento (POC-Educação) como transferências sem contraprestação (SNC-AP)?”. Conclui-se que a mudança da contabilização dos subsídios ao investimento irá gerar uma melhoria considerável dos rácios e indicadores, concretamente, da cobertura das imobilizações corpóreas, da cobertura do ativo imobilizado, da autonomia financeira, da solvabilidade e do fundo de maneo.

## **Capítulo 6 – Conclusões**

O sexto capítulo, destinado às conclusões, está estruturado em três partes: principais conclusões do estudo, limitações mais importantes encontradas no processo de investigação e propostas de linhas para investigação futura.

### **6.1. Principais conclusões**

A presente dissertação abordou as bases gerais da normalização contabilística no setor público em Portugal através da análise dos documentos oficiais representativos da normalização contabilística: o POCP, o POC-Educação e o SNC-AP.

Esta abordagem serviu de base à identificação das principais diferenças conceituais entre o POC-Educação e o SNC-AP ao nível do âmbito de aplicação e objeto, dos documentos de prestação de contas, dos princípios contabilísticos e características qualitativas e dos elementos das DF.

A abordagem do tratamento contabilístico das imobilizações corpóreas (POC-Educação) e dos ativos fixos tangíveis (SNC-AP) serviu o exercício de confronto entre estes dois regimes contabilísticos ao nível do reconhecimento, da mensuração inicial, da mensuração subsequente, das divulgações e do desreconhecimento. Pela importância que tem na posição financeira das IES, foi evidenciada a contabilização dos subsídios ao investimento (POC-Educação) e das transações sem contraprestação (SNC-AP), tendo sido explicadas as principais diferenças com recurso a exemplos práticos.

Para o desenvolvimento do nosso estudo utilizámos como método de investigação o estudo de caso, concretamente o estudo de casos múltiplos. Este consistiu na recolha e análise rigorosa dos relatórios de atividades e contas das IES politécnicas, no período entre os anos de 2010 e de 2015, com o objetivo de:

- Analisar a importância das imobilizações corpóreas na estrutura financeira das IES politécnicas, no período 2010-2015, na vigência do POC-Educação;
- Identificar as principais diferenças entre o POC-Educação e o SNC-AP relacionadas com as imobilizações corpóreas/AFT;

- Analisar o impacto da adoção do SNC-AP na estrutura do balanço das IES e nos principais rácios financeiros de estrutura, decorrente da alteração na contabilização dos subsídios ao investimento (POC-Educação) como transferências sem contraprestação (SNC-AP).

A abordagem envolveu a análise às IES politécnicas, permitindo entendê-las não só quanto à sua caracterização, mas também no que se refere à importância das imobilizações corpóreas na estrutura do balanço, aos subsídios ao investimento em imobilizações corpóreas, e aos rácios e indicadores com as designações no âmbito do POC-Educação e do SNC-AP.

No que respeita à caracterização das IES politécnicas é possível concluir que a imagem das instituições de ensino superior politécnico varia em função do tempo, sendo que se interpreta a existência de uma identidade assente numa imagem em torno de uma formação de índole prática e regional, e de uma identidade visada, correspondente às universidades de ciências aplicadas. Recolheram-se também dados relativos ao ensino superior politécnico público, o qual é repartido por 15 IES, num total de 77 Escolas, as quais ministram 491 cursos de mestrado (2.º ciclo), 524 cursos de licenciatura (1.º ciclo) e 423 CTeSP, sendo que, no ano letivo 2016/2017, estavam inscritos 107 732 estudantes no ensino superior politécnico privado, o que é um espelho de alterações positivas no sentido da adequação das formações ministradas e do alargamento do público-alvo. No que concerne à dimensão das IES Politécnicas, a leitura dos balanços permite referir que o IP Porto, o IP Lisboa e o IP Leiria representam, juntos, mais de metade do total dos balanços do universo de IES em estudo, o que, em 2015, em termos quantitativos representou 434,70 (em milhões de euros) para um total dos balanços do universo das IES em estudo de 781,80 (em milhões de euros). Por outra parte, analisando o valor que as imobilizações corpóreas têm nos respetivos balanços, com um valor total médio de 580 milhões de euros, é justo afirmar que as imobilizações corpóreas representam a parte nobre do ativo total em todas as IES politécnicas, oscilando entre 56% e 97%, o que veio a confirmar a expectativa apresentada no início da investigação.

Verificou-se ainda uma elevada exigência quanto aos investimentos, que se reflete nos diversos tipos de imobilizações corpóreas, nomeadamente a obrigatoriedade de dispor de

instalações com características exigíveis à ministrarção de ensino politécnico e de bibliotecas e laboratórios adequados à natureza dos ciclos de estudos e ao desenvolvimento de atividades de investigação orientada. Portanto, pôde-se retirar algumas ilações quanto ao nível de financiamento das imobilizações corpóreas das IES por via da obtenção de subsídios ao investimento e o impacto destes na estrutura dos respetivos balanços.

Pela análise dos documentos que compõe o objeto de estudo foi possível concluirmos que, na maioria das IES politécnicas, o valor da rubrica “proveitos diferidos” é composto maioritariamente pelo valor dos subsídios ao investimento (ainda não reconhecidos como proveitos), os quais representam uma parte substancial do financiamento do imobilizado corpóreo em quase todas as IES politécnicas, representando, em termos médios, um mínimo de 53% do valor das imobilizações que se destinam a subsidiar. As imobilizações corpóreas têm um valor total médio de, no mínimo, 310 milhões de euros em subsídios ao investimento, que estão reconhecidos nos passivos das IES politécnicas como proveitos diferidos, confirmando a ideia inicial sobre o impacto negativo que o reconhecimento dos subsídios ao investimento ainda não reconhecidos como rendimentos possam ter na estrutura financeira e no valor dos rácios das instituições. Também foi possível observar o peso dos subsídios ao investimento no total das imobilizações corpóreas, cujas conclusões são de seguida elencadas:

- Em 2010, o IP Castelo Branco (92%), o IP Cávado e Ave (83%) e o IP Guarda (80%) são as IES com o maior peso dos subsídios ao investimento no total das imobilizações corpóreas.
- Em 2011, o IP Guarda (82%), o IP Setúbal (82%) e o IP Cávado e Ave (80%) são as IES com o maior peso dos subsídios ao investimento no total das imobilizações corpóreas.
- Em 2012, o IP Guarda (81%) e o IP Cávado e Ave (74%) são as IES com o maior peso dos subsídios ao investimento no total das imobilizações corpóreas.
- Em 2013, o IP Setúbal (80%) e o IP Tomar (77%) são as IES com o maior peso dos subsídios ao investimento no total das imobilizações corpóreas.

- Em 2014, o IP Guarda (87%) e o IP Setúbal (86%) são as IES com o maior peso dos subsídios ao investimento no total das imobilizações corpóreas.
- Em 2015, o IP Setúbal (99%) e o IP Guarda (87%) são as IES com o maior peso dos subsídios ao investimento no total das imobilizações corpóreas.

Relativamente aos resultados da investigação, suportados no estudo de casos múltiplos, permitem dar resposta às questões de partida:

- Em relação à primeira pergunta deste estudo sobre “qual a importância das imobilizações corpóreas na estrutura do balanço das IES politécnicas”, conclui-se que, no período entre os anos de 2010 e de 2015, as imobilizações corpóreas são predominantes na estrutura dos balanços das IES politécnicas e, portanto, nas respetivas posições financeiras. Em termos numéricos, as imobilizações corpóreas representam a parte nobre do ativo total em todas as IES politécnicas com um valor total médio de 580 milhões de euros, e oscilando entre 56% e 97%, o que veio a confirmar a expectativa apresentada no início da investigação. Este aspeto assume maior relevância quando articulado com a autonomia administrativa, financeira e patrimonial que gozam as instituições de ensino superior públicas face ao Estado. Em termos quantitativos, no POC-Educação, a média da autonomia financeira é de 0,42, mas a média desse rácio sobe para 0,92 com o SNC-AP, pelo que se considera inequívoco que com o SNC-AP as instituições demonstram melhor solidez financeira.
- No que respeita à segunda pergunta sobre “quais as principais diferenças entre o POC-Educação e o SNC-AP relacionadas com as imobilizações corpóreas/AFT”, obteve-se resposta objetiva, fundamentada e quantificada, pois, com a apresentação dos exemplos práticos, concluiu-se que existem diferenças substanciais, porque no POC-Educação o valor do subsídio ao investimento que aguarda reconhecimento como rendimento é contabilizado em proveitos diferidos e é apresentado no balanço como passivo; de forma distinta, no SNC-AP o valor do subsídio ao investimento (designado por transações sem contraprestação sem condições) que aguarda reconhecimento como rendimento é contabilizado em variações no património líquido e apresentado no balanço como património líquido.

Em termos quantitativos, salientamos a ilação extraída do quadro 7 (que tem por base o POC-Educação) em que se evidenciava um Passivo muito elevado cifrado em 79.000€, representado pelo valor dos proveitos diferidos a aguardar reconhecimento como proveito na mesma proporção das amortizações, e um Capital Próprio negativo de 250€, representado no Resultado Líquido do Exercício. Já no quadro 8 (que em por base o SNC-AP) evidencia-se um Capital Próprio de 80.000€, sem reflexão no Passivo.

- As diferenças descritas permitem desde logo aferir uma relação causa-efeito na estrutura do balanço e nos principais rácios financeiros de estrutura. Neste sentido, quanto à terceira pergunta sobre “qual o impacto da adoção do SNC-AP na estrutura do balanço das IES decorrente da alteração na contabilização dos subsídios ao investimento (POC-Educação) como transferências sem contraprestação (SNC-AP)” concluiu-se que a mudança da contabilização dos subsídios ao investimento irá gerar um aumento significativo dos fundos próprios (património líquido) e uma redução significativa dos passivos das IES politécnicas que no ano de análise (2015) seria na ordem dos 323,5 milhões de euros, ou seja, 41,4% do total dos balanços; conclui-se, ainda, que a mudança da contabilização dos subsídios ao investimento irá gerar uma melhoria considerável dos rácios e indicadores, concretamente, a cobertura das imobilizações corpóreas, da cobertura do ativo imobilizado, da autonomia financeira, da solvabilidade e do fundo de maneiio. Sob uma perspetiva quantitativa, com o POC-Educação a média da cobertura das imobilizações corpóreas é de 0,62, sendo que com o SNC-AP a média do rácio correspondente (cobertura do ativo fixo tangível) sobe para 1,09; portanto, com o SNC-AP evidencia-se melhor cobertura das imobilizações corpóreas por fundos próprios. Com o POC-Educação a média da cobertura do ativo imobilizado é de 0,62, enquanto em SNC-AP a média do rácio correspondente (cobertura do ativo não corrente) sobe para 1,09; portanto, é também com o SNC-AP que se evidencia melhor cobertura do ativo imobilizado pelo capital permanente. Com o POC-Educação, a média da autonomia financeira é de 0,42, mas a média desse rácio sobe para 0,92 com o SNC-AP; considera-se inequívoco que com o SNC-AP as instituições

demonstram melhor solidez financeira. Com o POC-Educação a média da solvabilidade é de 0,72, subindo significativamente no modelo do SNC-AP para 11,76; também a capacidade de assumir e solver compromissos no médio e longo prazo fica reforçada com o SNC-AP, o que significa maior independência das instituições face a terceiros. Por fim, com o POC-Educação o valor total do fundo de maneio é de -199,7 milhões de euros e com o SNC-AP o valor total desse indicador sobe para 123,8 milhões de euros; é nítida a melhoria do fundo de maneio, pois de um valor negativo (POC-Educação) as instituições passam a divulgar um valor positivo (SNC-AP).

## **6.2. Limitações**

No que diz respeito às limitações em geral, pode-se reconhecê-las como inerentes aos métodos qualitativos, em concreto ao estudo de casos, os quais sistematizam como a eventual não generalização dos resultados (exceto nos casos em que outros investigadores lhes reconheçam aplicação), a eventual subjetividade dos estudos e o facto dos mesmos estarem propensos a tendências na observação. Não obstante estas limitações, os resultados do estudo levam a crer que as nossas conclusões possam ser semelhantes se for aplicada a mesma metodologia de investigação a outras instituições públicas.

Quanto às limitações específicas, neste estudo encontrámos limitações como a enorme dificuldade em obter informação sobre os relatórios de atividades e contas de algumas IES politécnicas, a qual deveria ser acessível de forma simples e intuitiva e respeitando os prazos de divulgação. Por outro lado, a diversidade da informação conseguida determinou a necessidade de elaborar uma tabela comparativa para agregar e identificar os tipos de documentos obtidos.

Também constituiu limitação as incongruências encontradas em alguns relatórios e contas, o que originou atrasos no planeamento e incertezas quanto à delimitação temporal do estudo, até porque a publicação do SNC-AP e a sua adoção iminente poderia suscitar dúvidas quanto à utilidade temporal da investigação. Ponderados os adiamentos à adoção do SNC-AP e a continuidade das IES em preparar e apresentar contas no modelo POC-



Educação, a opção recaiu na manutenção dos objetivos iniciais e da delimitação inicial 2010-2015.

### **6.3. Linhas para investigação futura**

Tendo como ponto de partida a presente investigação, seria interessante estender o desenvolvimento da metodologia utilizada a outras linhas de investigação no mesmo âmbito, isto é, sobre o impacto dos imobilizados corpóreos ou dos bens de domínio público tendo em conta a transição do POC-Educação para o SNC-AP (Universidades) ou a transição de outros Planos Setoriais de Contabilidade Pública para o SNC-AP (autarquias locais, instituições do sistema de solidariedade e de segurança social, e serviços e organismos do Ministério da Saúde).

Nesses casos seria interessante perceber: i) qual a importância das imobilizações corpóreas na estrutura do balanço dessas entidades; ii) qual o impacto da adoção do SNC-AP na estrutura do balanço das entidades da administração pública, e nos principais rácios financeiros de estrutura, decorrente da alteração na contabilização dos subsídios ao investimento (designação do plano atual) como transferências sem contraprestação (SNC-AP).

## Capítulo 7 – Bibliografia

- Almeida, J. (2017). *A preparação da transição de POCAL para SNC-AP*. Faculdade de Economia - Universidade do Porto: Universidade do Porto.
- Alves, C. (Dezembro de 2004). *Análise Financeira e Gestão Orçamental*. Portugal, Lisboa: ISG - Instituto Superior de Gestão.
- Batista, D. (2016). *Rácios Financeiros e a Classificação do Cliente*. Universidade de Coimbra: FEUC - Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra.
- Canastra, F., Haanstra, F., & Vilanculos, M. (2015). *Manual de Investigação Científica da Universidade Católica de Moçambique*. Apresentado ao Instituto Integrado de Apoio à Investigação Científica Universidade Católica de Moçambique.: 1.ª Edição.
- Carvalho, J., Matias, F., Ferreira, L., & Mourato, J. (2010). Anuário Financeiro das Instituições de Ensino Superior Politécnico. *Conselho Coordenador dos Institutos Superiores Politécnicos – CCISP*.
- CCISP (Conselho Coordenador dos Institutos Superiores Portugueses) – *Anuário Financeiro das Instituições Públicas de Ensino Superior Politécnico*. (2010a). Disponível em: <http://www.ccisp.pt/index.php/pt/>: [Consultado em 15 de Agosto de 2016].
- CCISP (Conselho Coordenador dos Institutos Superiores Portugueses) - *Documentos do CCISP sobre o ensino superior português: presente e futuro*. (2010b). Disponível em: <http://www.ccisp.pt/index.php/pt/documentos>: [Consultado em 15 de Agosto de 2016]. Obtido de CCISP (Conselho Coordenador dos Institutos Superiores Portugueses) - Documentos do CCISP sobre o ensino superior português: presente e futuro. [Em linha] (2010). [Consultado em 15 de Agosto de 2016]. Disponível em <http://www.ccisp.pt/index.php/pt/document>.
- CM – *Conselho de Ministros (2016) Comunicado de 17 de novembro de 2016*. (2016). in <http://www.portugal.gov.pt/pt/o-governo/cm/comunicados/20161117-com-cm.aspx>.
- CNC. (junho de 2016). Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP): Manual de Implementação.
- Cohen, L., Manion, L., & Morrison, K. (2007). *Research methods in education*. . London: Routledge: Taylor & Francis e-Library.
- David, F., & Abreu, R. (setembro de 2016). Contributo do SNC-AP para uma maior transparência das contas públicas em Portugal. *Desenvolvimento Sustentável. Novos desafios para a contabilidade e a gestão.*, pp. 13-14.
- Decreto-Lei 427-B/77, de 14 de outubro*. (1977). Ministério da Educação e Investigação Científica.
- Decreto-Lei n.º 12/2002*. (2002). POCISSSS - Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social: Ministério das Finanças.
- Decreto-Lei n.º 134/2012, de 29 de junho*. (2012). Ministério das Finanças.
- Decreto-Lei n.º 192/2015 de 11 de setembro*. (2015). aprova o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas. Ministério das Finanças: in Diário da República – 1.ª Série, n.º 178 de 11 setembro.

*Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de setembro.* (1997). aprova o Plano Oficial de Contabilidade Pública. Ministério das Finanças: in Diário da República – I Série-A, n.º 203, de 3 de setembro.

*Decreto-Lei n.º 402/73 de 11 de agosto.* (1973). Ministério da Educação Nacional - Gabinete de Ministro.

*Decreto-Lei n.º 513-T/79, de 26 de dezembro.* (1979). Ministério da Educação.

*Decreto-Lei n.º 54-A/99.* (1999). POCAL - Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais: Ministério do Equipamento do Planeamento e da Administração do Território.

*Decreto-Lei n.º 68/98, de 20 de março.* (1998). Ministério das Finanças.

*DGEEC - Direção-Geral de Estatísticas da Educação e Ciência.* (2016/ 2017).  
<http://www.dgeec.mec.pt/np4/EstatVagasInsc/>.

*Dicionário de Língua Portuguesa . Priberam.* (Consultado em 2018). Priberam Informática, S.A.

Fonseca, Â. (2012). *Manual de Procedimentos - Gestão do Imobilizado*. Porto: Instituto Superior Politécnico do Porto.

Gil, A. C. (2008). *Métodos e Técnicas de Pesquisa Social*. São Paulo - Brasil: Atlas: 6.ª Edição.

Gonçalves, A. (2009). O Sistema de Normalização Contabilística: a proposta do sistema de normalização contabilística. p. 35. Obtido de  
<http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Revista/JanMar2009/Contabilidade.pdf>

Henriques, H. M. (2015). A Democracia e o Ensino Superior Politécnico Português. O caso do Instituto Politécnico de Portalegre (década de 80 do séc. XX). *Espacio, Tiempo y Educación*, pp. 173-196.

*IES Politécnica da Guarda - Relatório de Contas.* (2010-2015).

*IES Politécnica de Castelo Branco - Relatório de Contas.* (2010-2015).

*IES Politécnica de Coimbra - Relatório de Contas.* (2010-2015).

*IES Politécnica de Leiria - Relatório de Contas .* (2010-2015).  
<https://www.ipleiria.pt/ipleiria/informacao-de-gestao/>.

*IES Politécnica de Lisboa - Relatório de Contas.* (2010-2015).

*IES Politécnica de Portalegre - Relatório de Contas.* (2010-2015).

*IES Politécnica de Santarém - Relatório de Contas.* (2010-2015).

*IES Politécnica de Setúbal - Relatório de Contas.* (2010-2015).

*IES Politécnica de Tomar - Relatório de Contas .* (2010-2015).

*IES Politécnica de Viseu - Relatório de Contas.* (2010-2015).

*IES Politécnica do Cávado e Ave - Relatório de Contas.* (2010-2015).  
<https://ipca.pt/ipca/apresentacao/o-ipca/informacao-de-gestao/>.

*IES Politécnica do Porto - Relatório de Contas.* (2010-2015).  
<https://www.iscap.ipp.pt/documentos-publicos/relatorios-de-gestao-e-contas-e-quars-executados>.

Leal, I. (2013). *Análise de rácios financeiros e a sua influência na concessão de descontos aos lojistas*. Universidade do Porto: FEP - Faculdade de Economia do Porto.

*Lei 5/73 de 25 de julho.* (1973). Presidente da República.

*Lei 61/78, de 28 de julho.* (1978). Assembleia da República.

- Lei n.º 62/2007 que aprova o Regime Jurídico das Instituições de Ensino Superior; in *Diário da República – 1.ª Série, n.º 174, de 10 de setembro*. (2007). AR - Assembleia da República.
- Lei n.º 8/90, que aprova a Lei de Bases da Contabilidade Pública; in *Diário da República – I Série, n.º 43, de 20 de fevereiro*. (1990). AR - Assembleia da República.
- Lemos, E. (2006. Porto). *Diferenças conceptuais entre a normativa contabilística internacional e a portuguesa*. Disponível em: <http://br.monografias.com/trabalhos/normativa-contabilistica/normativa-contabilistica.shtml>; Consultado em dezembro de 2017.
- MCTES, M. d. (2016). *Programa de modernização do ensino*. Despacho n.º 6929/2016.
- Monteiro, C., & Almeida, F. (2012). *Análise de Balanços e Estudos de Indicadores Económicos com Base nos Modelos SNC*. OTOC - Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas.
- Mourato, J. (2014). O ensino superior politécnico em Portugal – presente e futuro. *Revista FORGES (Fórum da Gestão do Ensino Superior nos Países de Língua Portuguesa)*, pp. 109-143.
- Portaria n.º 794/2000, de 20 de setembro. (2000). POC - Educação, Plano Oficial de Contabilidade para o setor da Educação: Ministério das Finanças e da Educação.
- Portaria n.º 898/2000, de 28 de setembro. (2000). POCMS - Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde: Ministério das Finanças e da Saúde.
- Prodanov, C., & Freitas, E. (2013). *Metodologia do trabalho científico: Métodos e Técnicas da Pesquisa e do Trabalho Acadêmico*. Rio Grande do Sul - Brasil: 2ª edição. Novo Hamburgo.
- Rosa, S. (julho de 2017). A Transição de POCAL para SNC-AP e impacto do Relato Financeiro das Autarquias Locais. *Revisores & Auditores*, p. 42.
- Saraiva, H., Alves, M., & Gabriel, V. (2015). As Raízes do Processo Formal de Harmonização Contabilística, a sua Evolução e Influência em Portugal. *DE COMPUTIS - Revista Española de Historia de la Contabilidad - Spanish Journal of Accounting History*, No. 22, Junio, p. 177.
- Silvestre, S. (2008). *Partilhar livros com bebés dos 9 meses aos 3 anos: o papel das bibliotecas públicas portuguesas no suporte à literacia emergente*. Évora: Universidade de Évora.
- Sousa, M., & Baptista, C. (2011). *Como fazer investigação, dissertações, teses e relatórios segundo Bolonha*. Lisboa: Edições Técnicas.
- Sungu, C. (2015). *Ensino de Contabilidade Geral nas Instituições de Ensino Superior: Estudo comparativo Angola vs Portugal*. Porto: Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto.
- Tribunal de Contas. (2017). *Auditoria à implementação do SNC-AP*. Relatório Intercalar II.
- Urbano, C. (2011). *O ensino politécnico em Portugal: a construção de uma identidade perante os desafios de mudança (entre o final do século XX e o início do século XXI)* (Tese de doutoramento em Sociologia ed.). Lisboa: Universidade Nova de Lisboa.
- Vieira, R., Major, M. J., & Robalo, R. (2009). *Investigação qualitativa em contabilidade*. In *Contabilidade e controlo de gestão: teoria, metodologia e prática*. Lisboa: Porto Editora. ISBN.

Yin, R. K. (2009). *Case study research: design and methods. Applied Social Research Methods Series.4th ed. Vol. 5.* SAGE publications.